



# مدرس‌ان شریف

## فصل اول

### « حرفه حسابرسی »

#### درسنامه (۱): حسابرسی و نقش آن در اعتباردهی صورت‌های مالی



#### تعریف حسابرسی

در رابطه با حسابرسی تعاریف متعددی ارائه شده است که برخی از آن‌ها به شرح زیر می‌باشد:

**تعریف اول:** حسابرسی در مفهوم عام نوعی شهادت‌دهی و اعتباردهی است. در واقع در مفهوم عام به اظهارنظر یک شخص متخصص، در خصوص قابلیت اتکای ادعاهای شخص دیگر، حسابرسی گفته می‌شود.

**تعریف دوم:** حسابرسی در مفهوم خاص عبارت است از هرگونه رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک حسابداری و انجام سایر بررسی‌هایی که توسط شخصی مستقل از تهیه‌کنندگان آن‌ها، به منظور ارائه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی، انجام می‌شود.

**تعریف سوم:** حسابرسی عبارت است از بازرسی جستجوگرانه اسناد و مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورت‌های مالی. حسابرسان از راه کسب آگاهی از سیستم کنترل داخلی و بازرسی مدارک، مشاهده دارایی‌ها، پرسش از منابع داخلی و خارج شرکت و اجرای سایر روش‌های رسیدگی، شواهد لازم را برای تعیین این که صورت‌های مالی، تصویری مطلوب و به نسبت کامل از وضعیت مالی شرکت و فعالیت‌های آن در طول دوره مورد رسیدگی ارائه می‌کنند یا خیر، گردآوری می‌کنند.

**تعریف چهارم:** حسابرسی فرآیندی منظم و با قاعده (سیستماتیک) جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مدیریت در ارتباط با فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها یا اظهارات با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع است. فرآیند منظم و سیستماتیک: فرآیند منظم و سیستماتیک به این نکته اشاره دارد که حسابرسی شامل هدف و مراحل رسیدن به هدف است.

**جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد:** به معنی آزمون ادعاها و ارزیابی نتایج بدون سوگیری، نسبت به افراد یا سازمان‌هایی است که این ادعاها را اظهار کرده‌اند.

**درجه انطباق‌پذیری:** این امر به نزدیک بودن ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده مربوط می‌شود. اصطلاح انطباق‌پذیری می‌تواند کمی یا کیفی باشد. در حسابرسی صورت‌های مالی می‌توان از کسری صندوق به عنوان عدم انطباق کمی و از ارائه منصفانه صورت‌های مالی به عنوان انطباق‌پذیری کیفی نام برد.

**معیارهای ارزیابی مشخص:** پیش‌نیاز هر حسابرسی است که براساس آن بتوان شواهد را ارزیابی و بر پایه آن اظهارنظر نمود. در اغلب موارد، تلاش بر این بوده است که این معیارها صریح و استاندارد باشد. مانند اصول پذیرفته شده حسابداری یا استانداردهای حسابداری که به عنوان معیار در حسابرسی صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

**شهادت (گواهی دهی):** عبارت است از گزارش عقیده‌ای (قضاوتی) بر مبنای شواهد متقاعدکننده توسط فردی مستقل، ذی‌صلاح و مطلع در خصوص درجه انطباق تمامی جوانب با اهمیت اطلاعات حسابداری گزارش شده توسط یک بنگاه با معیارهای از قبل تعیین شده.

**کج مثال ۱:** حصول اطمینان از انجام شدن عملیات واحد اقتصادی طبق قوانین و مقررات، از مسئولیت‌های کیست؟

(۱) مدیریت (۲) بازرس قانونی (۳) حسابرس مستقل (۴) مراجع ذیصلاح قانونی (سراسری ۹۵)

پاسخ: گزینه «۱» انجام عملیات شرکت به نحو مطلوب و مطابق با قوانین و مقررات مربوطه از وظایف مدیریت شرکت می‌باشد و بازرس قانونی تنها وظیفه اظهارنظر در این خصوص را دارد.

**کج مثال ۲:** کدام شخص یا اشخاص مسئول کفایت ائتلاف در صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن می‌باشد؟

(۱) حسابرس (۲) کمیته حسابرسی (۳) مدیریت واحد مورد رسیدگی (۴) مدیریت صاحب‌کار و حسابرس (سراسری ۸۷)

پاسخ: گزینه «۳» مسئولیت تهیه و ارائه صورت‌های مالی با مدیریت واحد مورد رسیدگی بوده و مسئولیت حسابرس، اظهار نظر درباره مطلوبیت صورت‌های مالی است. این موضوع در بند مقدمه گزارش حسابرسی، صراحتاً بیان می‌گردد.



### کج مثال ۳: کدام یک از موارد زیر جزء تعریف حسابرسی نمی باشد؟

- (۱) فرآیند سیستماتیک  
 (۳) استانداردهای حسابرسی  
 (۲) رسیدگی به دفاتر حسابداری  
 (۴) بررسی تحلیلی ترازنامه و صورت سود و زیان
- پاسخ: گزینه «۳» تمام موارد ۱ و ۲ و ۴ جزء تعریف حسابرسی می باشند، تنها گزینه‌ای که جزء تعریف حسابرسی نیست، گزینه ۳ می باشد.

(دکتری ۹۱)

### کج مثال ۴: کدام یک از عوامل زیر، راز ماندگاری حرفه حسابرسی نیست؟

- (۱) تداوم فعالیت حسابرسی  
 (۳) تشکل حرفه‌ای فراگیر  
 (۲) آیین رفتار حرفه‌ای  
 (۴) فلسفه، مبانی نظری، اصول و استانداردهای حسابرسی
- پاسخ: گزینه «۱» از دید پیتر وینچ (فیلسوف)، علوم به دو صورت تجربی و انسانی است. پذیرش و به کارگیری پدیده‌ها در علوم طبیعی و تجربی، قائم به مفاهیم و تئوری‌های ساخته بشر نیست، ولی در علوم انسانی مستلزم شناخت مفاهیم و مبانی تئوری آن‌هاست. تئوری، برای تشریح پدیده‌های موجود و پیش‌بینی پدیده‌های مشابه تدوین می‌شود. ایده‌ها و عقاید ظاهراً مستقل و جدا از هم، به منظور ایجاد یک مجموعه مرتبط و متصل به هم همچون پیکره یک دانش در قالب یک تئوری مطرح شده تطبیق داده می‌شود تا قدرت آن سنجیده شود. وجود حداقل سه عامل در کنار هم، موجب تشکیل، رشد و گسترش حرفه‌های مختلف در طول تاریخ تمدن بشری و راز ماندگاری آن‌هاست. این سه عامل عبارتند از: ۱- تشکل حرفه‌ای فراگیر، ۲- آیین رفتار حرفه‌ای، ۳- فلسفه، مبانی نظری، اصول و استانداردهای حرفه‌ای.

## ادعاهای مدیریت

مسئولیت ارائه مطلوب صورت‌های مالی با مدیریت است. مدیریت برای ارائه مطلوب صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به طور ضمنی یا به روشنی ادعاهایی را درباره شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه و افشای عناصر مختلف صورت‌های مالی ابراز می‌کند که تحت عنوان ادعاهای مدیریت شناخته می‌شوند.

مدیریت با تهیه و ارائه صورت‌های مالی موارد زیر را ادعا می‌کند و معتقد است که تمامی آن‌ها به طور صحیح و منصفانه در صورت‌های مالی ارائه شده‌اند:

- ۱- وجود یا رخداد:** منظور از وجود یا رخداد این است که آیا تمامی دارایی‌ها و بدهی‌ها و حقوق (اعم از حقوق اعتبار دهندگان و حقوق مالکان) انعکاس یافته در ترازنامه واقعاً وجود دارند و آیا تمامی معاملاتی که در صورت سود و زیان نمایش داده شده‌اند رخ داده است؟
- ۲- کامل بودن:** یعنی مدیریت ادعا می‌کند که تمامی رویدادهایی که در طول سال مالی در شرکت رخ داده‌اند، به طور کامل در صورت‌های مالی منعکس شده‌اند و هیچ رویدادی وجود ندارد که رخ داده باشد، ولی گزارش نشده باشد. به طور مثال تمام معاملات فروش به وقوع پیوسته، ثبت و گزارش شده‌اند.
- ۳- حقوق و تعهدات:** یعنی مدیریت ادعا می‌کند که تمامی دارایی‌های مندرج در صورت‌های مالی در تاریخ ترازنامه متعلق به واحد مورد حسابرسی بوده و تمام بدهی‌های مندرج در صورت‌های مالی در تعهد آن می‌باشند که بایستی پرداخت شوند. به عنوان مثال مدیریت ادعا دارد که تمام اقلامی که تحت عنوان اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در ترازنامه درج شده‌اند، در مالکیت شرکت قرار دارند و از این دارایی‌ها در فرآیند عادی عملیات تولیدی یا خدماتی شرکت استفاده می‌کند.
- ۴- ارزشیابی و تخصیص:** یعنی مدیریت ادعا می‌کند تمام دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق صاحبان سهام، درآمدها و هزینه‌های منعکس در صورت‌های مالی، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده و به حساب‌های مربوطه تخصیص یافته‌اند.
- ۵- ارائه و افشاء:** یعنی مدیریت ادعا می‌کند که تمام اقلام مندرج در صورت‌های مالی، براساس اصول و استانداردهای حسابداری، افشاء و طبقه‌بندی شده‌اند و اطلاعات کافی و مناسب جهت گمراه کننده نبودن صورت‌های مالی در متن یا یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشاء شده است.

سود و زیان	ترازنامه		اهداف خاص حسابرسی	ادعاهای مدیریت در صورت‌های مالی
	سمت راست	سمت چپ		
-	*	*	اثبات وجود	وجود یا رخداد
*	-	-	اثبات رخداد	
-	*	*	اثبات مالکیت	حقوق و تعهدات
-	*	-	اثبات تعهدات	
*	*	*	اثبات کامل بودن	کامل بودن
-	*	*	اثبات صحت ارزشیابی	ارزشیابی و تخصیص
*	-	-	اثبات تخصیص مناسب	
*	*	*	اثبات ارائه و افشای مناسب	ارائه و افشاء



# مدرس‌ان شریف

## فصل دوم

### « کنترل‌های داخلی »

#### درسنامه (۱): ساختار کنترل‌های داخلی



#### کنترل‌های داخلی و اهداف آن

در حسابرسی، اتکا به ساختار کنترل داخلی سازمان مورد رسیدگی، به عنوان یک مکانیزم کنترل اشتباهات بسیار متداول و از اهمیت خاصی برخوردار است. اهمیت ساختار کنترلی یک سازمان برای حسابرسان به دلیل نبود یا کمبود شواهد مستقیم و نیز این امر است که مبنای تصمیم‌گیری حسابرسان، در اغلب موارد، شواهد غیر مستقیم است. در فرآیند حسابرسی جهت دستیابی به شواهد پشتوانه اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی، اتکا به تصور و ادراک دیگران از جمله کارکنان سازمان مورد رسیدگی اجتناب‌ناپذیر است. بر اساس نیاز به اتکای تصورات دیگران است که ساختار کنترل داخلی سازمان در جایگاه بسیار بااهمیتی قرار می‌گیرد.

استاندارد دوم اجرای عملیات مقرر می‌دارد که «برای برنامه‌ریزی حسابرسی و تعیین نوع، زمان‌بندی و میزان آزمون‌هایی که باید اجرا شود، شناخت کافی از ساختار کنترل داخلی باید کسب گردد.

ساختار کنترل‌های داخلی شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمانی به وجود می‌آید. منظور از اطمینان نسبی یعنی، این که هیچ کنترل داخلی ایده‌آل نیست و مخارج آن نباید بیشتر از منافع مورد انتظار آن باشد.

این منافع شامل توانایی ساختار کنترل داخلی برای:

الف) تأمین اهداف اداری (عملیاتی) به منظور استفاده بهینه از منابع سازمان و تحقق بخشیدن به اهداف میان مدت و بلند مدت است:

۱- تشویق کارکنان به رعایت رویه‌های واحد تجاری و سنجش میزان رعایت رویه‌های واحد تجاری ۲- ارزیابی کارایی و سودمندی عملیات (ب) تأمین اهداف حسابداری (مالی):

۱- حفاظت از دارایی‌ها در برابر ضایع شدن، تقلب و استفاده نادرست ۲- افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری.

لذا ساختار کنترل داخلی شامل کلیه اقداماتی است که به عمل می‌آید تا مدیریت اطمینان یابد هر چیز به گونه‌ای که باید، عمل می‌کند.

**📌 مثال ۱:** هدف از رسیدگی عملیات در طی یک دوره مالی توسط حسابرسان مستقل عبارت است از:

- (۱) شروع کار حسابرسی در طی سال
- (۲) رسیدگی به عملیات یک دوره مالی و ارزیابی کنترل‌های داخلی مستقل در شرکت و استفاده از نتایج آن در تعیین حدود رسیدگی آخر سال
- (۳) بررسی و ارزیابی کنترل‌های داخلی به منظور ارائه گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی
- (۴) انجام برخی از عملیات رسیدگی در چارچوب زمان انجام کار

پاسخ: گزینه «۲» هدف از حسابرسی ضمنی، ارزیابی سیستم کنترل داخلی، تعیین حدود رسیدگی‌های نهایی و تهیه نامه مدیریت است.

**📌 مثال ۲:** کنترل‌های داخلی شامل طرح سازمان، روش‌ها و اسنادی است که در ارتباط با حفاظت دارایی‌ها و ..... به کار گرفته می‌شود.

(۱) صدور مجوز معاملات (۲) دستیابی به اهداف اداری (۳) مراحل تصمیم‌گیری مدیریت (۴) قابلیت اتکای مدارک حسابداری

پاسخ: گزینه «۴» کنترل‌های داخلی شامل طرح سازمان و روش‌ها و اسنادی است که در ارتباط با حفاظت دارایی‌ها و قابلیت اتکای مدارک

حسابداری به کار گرفته می‌شود.

(سراسری ۸۹)

**کج مثال ۳:** استانداردهای حسابرسی مقرر می‌دارد که حساب‌برسان.....

(۱) آزمون کنترل‌ها را برای ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی اجرا کنند.

(۲) نارسایی‌های موجود در سیستم کنترل داخلی صاحب‌کار را شناسایی و مستند کنند.

(۳) اطلاعات کسب شده از سیستم کنترل داخلی صاحب‌کار را مستند کنند.

(۴) اطمینان حاصل نمایند که آیا کنترل‌ها به نحو صحیح برای پیشگیری یا کشف تحریف‌ها طراحی شده‌اند یا خیر.

**پاسخ:** گزینه «۲» طبق استانداردهای حسابرسی، حساب‌برسان باید اطلاعات کسب شده از سیستم کنترل داخلی صاحب‌کار را در کاربرگ‌های خود مستند کنند. شکل و میزان مستندسازی به اندازه و پیچیدگی کار صاحب‌کار و همچنین نوع ساختار کنترل داخلی و سیستم‌های حسابداری آن بستگی دارد. اطلاعات مزبور معمولاً به شکل پرسشنامه کنترل‌های داخلی، شرح نوشته یا نمودگر، به تنهایی و یا به صورت ترکیبی، مستند می‌شود.

**کج مثال ۴:** وضع و استقرار سیستم کنترل‌های داخلی در واحدهای اقتصادی از وظایف ..... می‌باشد.

(۱) مجمع عمومی (۲) واحد مالی (۳) مدیریت واحد اقتصادی (۴) بازرس و حسابرسی

**پاسخ:** گزینه «۳» به طور کلی، ساختار کنترل داخلی یک سازمان شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمانی توسط مدیریت واحد اقتصادی به وجود می‌آید.

(آزاد ۸۹)

**کج مثال ۵:** اولین گام در هر کار حسابرسی ..... است.

(۱) کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی صاحب‌کار.

(۲) بازرسی اسناد و مدارک و گزارشات صاحب‌کار.

(۳) اجرای آزمون رعایت روش‌ها.

(۴) برآورد اولیه خطر کنترل.

**پاسخ:** گزینه «۱» اولین گام در حسابرسی، شناخت فعالیت صاحب‌کار و محیط آن (شامل کنترل‌های داخلی) است. حساب‌برس پیش از پذیرش کار حسابرسی باید شناختی مقدماتی از صنعت مربوط و مالکیت، مدیریت و عملیات واحد مورد رسیدگی به‌دست آورد و همچنین باید امکان کسب چنان شناختی را که برای انجام حسابرسی ضروری است، ارزیابی کند. پس از پذیرش کار حسابرسی، کسب اطلاعات تکمیلی و تفصیلی بیشتری ضروری است. حساب‌برس باید تا حد ممکن، شناخت لازم را در شروع کار به‌دست آورد و با پیشرفت اجرای عملیات حسابرسی، اطلاعات به‌دست آمده را ارزیابی، به‌هنگام و اطلاعات بیشتری نیز کسب کند. کسب شناخت لازم از فعالیت واحد مورد رسیدگی فرآیندی پیوسته و مستمر از گردآوری و ارزیابی اطلاعات و ارتباط دادن شناخت حاصل به شواهد حسابرسی در تمام مراحل کار است.

(سراسری ۸۴)

**کج مثال ۶:** هدف اصلی و نهایی حسابرس مستقل از شناخت کنترل‌های داخلی و ارزیابی ریسک کنترل کدام است؟

(۱) رعایت استقلال در حین حسابرسی

(۲) کسب اطمینان از کارایی و اثربخشی عملیات مدیریت

(۳) برآورد ماهیت، زمان‌بندی و حجم رسیدگی

(۴) کسب اطمینان از رعایت و عدم انحراف از استانداردهای حسابداری

**پاسخ:** گزینه «۳» هدف اصلی و نهایی حسابرس مستقل از شناخت کنترل‌های داخلی و ارزیابی خطر کنترل، تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های رسیدگی برای آزمون‌های محتوا و حسابرسی نهایی است. لازم به توضیح است که هدف اولیه حسابرس از کسب شناخت کنترل‌های داخلی جمع‌آوری اطلاعات لازم برای برنامه‌ریزی کار حسابرسی می‌باشد.

## طبقه‌بندی کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی به دو دسته تقسیم می‌شوند:

### ۱. کنترل‌های داخلی اداری (عملیاتی)

کنترل‌هایی هستند که بر صورت‌های مالی تأثیری ندارند و به منظور دستیابی به اهدافی چون کارایی و سودمندی عملیات و رعایت رویه‌های موردنظر مدیریت در تمام قسمت‌ها و دوائر واحد تجاری استقرار می‌یابند.

اجرای طرح‌های سازمانی، تفویض اختیارات در معاملات و کنترل‌های مربوط به عملیات تولید، نمونه‌هایی از کنترل‌های داخلی اداری است. کنترل‌های داخلی اداری نقطه شروعی برای استقرار کنترل‌های داخلی حسابداری در مورد معاملات می‌باشد.

### ۲. کنترل‌های داخلی حسابداری (مالی)

کنترل‌هایی هستند که مستقیماً بر قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورت‌های مالی اثر دارند و به منظور دستیابی به اهدافی چون حفاظت از دارایی‌ها، قابلیت اتکای مدارک حسابداری و تهیه صورت‌های مالی قابل اطمینان استقرار می‌یابند.



# مدرس‌ان شریف

## فصل سوم

### « شواهد حسابرسی و نمونه‌گیری »

#### درسنامه (۱): تعریف شواهد و مدارک حسابرسی

#### شواهد و مدارک حسابرسی

هدف حسابرسی، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یک مؤسسه است. برای آن که حسابرس بتواند نظر خود را درباره صورت‌های مالی اظهار کند بایستی مدارک و شواهدی برای اثبات صحت یا سقم اطلاعات تهیه و ارائه شده توسط مؤسسه به دست آورد. همان طور که قبلاً اشاره داشتیم، سومین استاندارد اجرای عملیات چنین مقرر می‌دارد: «شواهد کافی و قابل اطمینان باید از راه بازرسی، مشاهده، پرس و جو و دریافت تأییدیه کسب شود تا مبنایی معقول برای اظهار نظر حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی مورد رسیدگی به دست آید.» بنابراین با توجه به استاندارد مذکور شواهدی باید به دست آید که قابل اطمینان و کافی باشد.

به عبارت دیگر شواهد حسابرسی عبارت است از: اطلاعات کافی و قابل اطمینان جمع‌آوری شده توسط حسابرس که فرض او مبنی بر این که صورت‌های مالی، وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان وجوه نقد صاحب کار را به نحو مطلوب نشان می‌دهد، تأیید یا رد می‌کند.

**مثال ۱:** شواهد حسابرسی عبارت است از اطلاعات جمع‌آوری شده:

- |                             |  |
|-----------------------------|--|
| (۱) از دفاتر و مدارک        | (۲) در فرآیند حسابرسی                      |
| (۳) از طریق بازرسی و مشاهده | (۴) که فرض حسابرسان را تأیید یا رد می‌کند. |

پاسخ: گزینه «۴» شواهد حسابرسی اطلاعاتی است که فرض حسابرسان را مبنی بر این که صورت‌های مالی، وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان وجوه نقد صاحب کار را به نحو مطلوب نشان می‌دهد، تأیید یا رد می‌کند.

**مثال ۲:** کدام عامل به احتمال بسیار زیاد بر تصمیم حسابرس درباره قابلیت حسابرسی صورت‌های مالی یک واحد تجاری اثر می‌گذارد؟ (آزاد ۸۹)

- |                            |   |
|----------------------------|---|
| (۱) پیچیدگی سیستم حسابداری | (۲) اثربخشی عملیاتی روش‌های کنترل داخلی |
| (۳) کفایت اسناد و مدارک    | (۴) وجود معاملات با اشخاص وابسته        |

پاسخ: گزینه «۳» حسابرس برای حصول اطمینان از در دسترس بودن شواهد کافی و قابل قبول به عنوان پشتوانه مانده‌های منعکس در صورت‌های مالی باید اطلاعاتی درباره سیستم حسابداری و کنترل داخلی و نیز نوع و ماهیت اسناد و مدارک حسابداری کسب کند، سوابق حسابداری (اسناد و مدارک) مهم‌ترین منبع کسب شواهد حسابرسی در رابطه با هدف‌های حسابرسی است که در صورت عدم کفایت آن ممکن است حسابرس صورت‌های مالی را غیرقابل حسابرسی شدن تشخیص دهد.

**مثال ۳:** حسابرس برای این که بتواند به نتیجه‌گیری منطقی دست یابد و بر این اساس نظر حرفه‌ای خود را اظهار کند، باید .... (سراسری ۸۷)

- |   |  |
|---|--|
| (۱) آزمون کنترل داخلی را انجام دهد.       | (۲) شواهد کافی و مناسب به دست آورد.        |
| (۳) از وجود کنترل داخلی اطمینان حاصل کند. | (۴) به گزارش حسابرس داخلی اتکا داشته باشد. |

پاسخ: گزینه «۲» کسب شواهد حسابرسی برای حسابرس از اهمیت خاصی برخوردار است، چرا که وی تنها بر اساس شواهد جمع‌آوری شده می‌تواند نسبت به منطبق بودن یا نبودن صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری اظهار نظر کند.



## درسنامه (۲): کیفیت شواهد

### کفایت و قابلیت اطمینان شواهد

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس ملزم است بر مبنای قضاوت حرفه‌ای خود، شواهد لازم را به عنوان مبنایی برای اظهارنظر فراهم کند. همچنین، این استانداردها مقرر می‌دارند که شواهد حسابرسی باید دارای ویژگی‌های زیر باشند:

#### ۱. کافی بودن - کفایت (موضوعی قضاوتی)

کفایت به کمیت شواهدی مربوط می‌شود که حسابرس باید آن‌ها را به دست آورد. تعیین مقدار شواهدی که برای توجیه اظهارنظر حسابرس کافی تلقی شود، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد.

به هر حال، موارد زیر می‌تواند جهت ارزیابی کفایت شواهد حسابرسی مفید باشد:

الف) قابلیت اطمینان شواهد حسابرسی: هرچه شواهد قابل اطمینان‌تر باشد، مقدار کمتری از آن به عنوان پشتوانه اظهارنظر حسابرس لازم است. به عبارت دیگر کمیت شواهد با کیفیت شواهد رابطه معکوس دارد.

ب) اهمیت اقلام مورد رسیدگی: هرچه مبلغ مورد رسیدگی با اهمیت‌تر باشد، برای اثبات آن شواهد بیشتری لازم است. به عبارت دیگر کمیت شواهد با اهمیت، رابطه مستقیم دارد.

**کج مثال ۴:** کمیت شواهد حسابرسی با کیفیت آن‌ها رابطه ..... دارد.

(۱) مستقیم (۲) معکوس (۳) مساوی (۴) موازی

پاسخ: گزینه «۲» هرچه شواهد قابل اطمینان‌تر باشد، مقدار کمتری از آن به عنوان پشتوانه اظهار نظر حسابرس لازم است. لذا کمیت شواهد با کیفیت شواهد رابطه معکوس دارد.

ج) برآوردهای حسابرس از ماهیت و میزان خطر ذاتی و خطر کنترل: هرچه برآورد حسابرس از میزان خطر ذاتی و خطر کنترل بالاتر باشد، حسابرس برای توجیه نظر خود به شواهد بیشتری نیاز خواهند داشت. به عبارت دیگر میزان شواهد با خطر ذاتی و خطر کنترل رابطه مستقیم دارد.

**کج مثال ۵:** میزان شواهد حسابرسی با خطر ذاتی و خطر کنترل رابطه ..... دارد.

(۱) مستقیم (۲) معکوس (۳) مساوی (۴) موازی

پاسخ: گزینه «۱» هرچه برآورد حسابرس از میزان خطر ذاتی و خطر کنترل بالاتر باشد، حسابرس برای توجیه نظر خود به شواهد بیشتری نیاز خواهند داشت. به عبارت دیگر میزان شواهد با خطر ذاتی و خطر کنترل رابطه مستقیم دارد.

**کج مثال ۶:** روش‌های حسابرسی کدام یک از موارد زیر است؟

عملیاتی که حسابرس می‌بایست انجام دهد تا بتواند ..... (آزاد: ۸۹)

(۱) اطلاعات، شواهد و مدارک لازم جهت اظهارنظر تخصصی و حرفه‌ای خود را فراهم نماید.

(۲) از طریق آزمون‌های آماری اطمینان معقولی در مورد کشف نکات ضعف به دست آورد تا به اطلاع سهامداران برساند.

(۳) پرونده‌های حسابرسی را تکمیل نماید.

(۴) موارد سوء استفاده و تقلبات را کشف نماید.

پاسخ: گزینه «۱» روش‌های حسابرسی عملیاتی است که حسابرس می‌بایست انجام دهد تا بتواند اطلاعات، شواهد و مدارک لازم جهت اظهارنظر تخصصی و حرفه‌ای خود را فراهم نماید.

#### ۲. قابل اطمینان بودن (موضوع نسبی)

قابلیت اطمینان شواهد به کیفیت یا قابلیت اتکای آن مربوط می‌شود. شواهدی قابل اطمینان است که هم معتبر (قابلیت اتکا) و هم مربوط باشد. قابلیت اطمینان انواع مختلف شواهد ممکن است نسبت به یکدیگر بسیار متفاوت باشد. عوامل متعددی از جمله موارد زیر بر کیفیت و قابلیت اطمینان شواهد اثر دارد:

الف) هرگاه حسابرس شواهدی را از منابع مستقل خارج از شرکت صاحب کار دریافت دارند، قابلیت اتکا و اعتماد به شواهد افزایش می‌یابد. مانند صورتحساب بانکی، فاکتور خرید، تأییدیه‌های دریافتی از بدهکاران و بستانکاران، تأییدیه وکیل حقوقی شرکت.

ب) وجود یک سیستم کنترل داخلی قوی، کیفیت مدارک حسابداری و سایر شواهدی را که در سازمان صاحب کار ایجاد می‌شود، به میزان زیادی افزایش می‌دهد.

ج) هنگامی که حسابرس اطلاعاتی را مستقیماً دریافت دارند (یعنی دریافت اطلاعات دست اول از راه مشاهده، مکاتبه و مصاحبه به جای دریافت اطلاعات دست دوم)، کیفیت آن بهبود می‌یابد.



# مدرس‌ان شریف

## فصل چهارم

### « کاربرگ‌های حسابرسی »

#### درسنامه (۱): اهداف و مالکیت کاربرگ‌های حسابرسی



حسابرسان باید شواهد لازم برای پشتیبانی از اظهارنظر خود و شواهد مربوط به انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی را مستند نمایند. این مستندسازی از طریق تهیه و نگهداری کاربرگ‌های حسابرسی و دریافت و حفظ این‌گونه مدارک توسط حسابرس در ارتباط با اجرای عملیات حسابرسی انجام می‌شود. در این فصل، ویژگی اساسی کاربرگ‌ها و نقشی که در فرآیند حسابرسی دارند و همچنین، کنترل کیفیت کار حسابرسی مورد بحث قرار می‌گیرد.

#### تعریف کاربرگ حسابرسی

کاربرگ‌های حسابرسی حلقه ارتباطی بین مدارک حسابداری صاحب‌کار و گزارش حسابرسان هستند و باید به گونه‌ای طراحی شوند که با شرایط موجود منطبق بوده و کلیه کارهای انجام شده توسط حسابرس از قبیل روش‌های به کار برده شده، آزمون‌های انجام شده، اطلاعات جمع‌آوری شده و نتایج به دست آمده از رسیدگی‌ها را مستند و گزارش حسابرسان را توجیه کنند. میزان و حجم کاربرگ‌های حسابرسی به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد.

**کج مثال ۱:** هدف اولیه حسابرسان از مستندسازی کاربرگ‌ها چیست؟

(۱) تأمین پشتوانه لازم برای صورت‌های مالی

(۲) مستند کردن رعایت استانداردهای حسابداری

(۳) کمک به برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی

(۴) فراهم آوردن شواهد لازم برای پشتیبانی از اظهار نظر خود و شواهد مربوط به انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

**پاسخ:** گزینه «۴» حسابرسان باید شواهد لازم برای پشتیبانی از اظهار نظر خود و شواهد مربوط به انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی را مستند نمایند.

**کج مثال ۲:** بارزترین ابزار حسابرسان در جهت انعکاس رعایت استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی، کدام است؟

(۴) قراردادهای حسابرسی

(۳) برنامه‌ریزی حسابرسی

(۲) گزارش حسابرسی

(۱) کاربرگ

**پاسخ:** گزینه «۱» کاربرگ حسابرسی، ابزار کار حرفه حسابرسی است و حسابرسان روش‌های به کار برده شده آزمون‌های انجام شده، اطلاعات جمع‌آوری شده و نتایج به دست آمده در طول اجرای عملیات حسابرسی را در کاربرگ مستند می‌کنند.

**کج مثال ۳:** در تعیین میزان و حجم کاربرگ‌های حسابرسی، ..... حائز اهمیت است. (سراسری ۸۹)

(۴) خطر حسابرسی

(۳) برنامه حسابرسی

(۲) کنترل‌های داخلی حسابداری

(۱) قضاوت حرفه‌ای حسابرسی

**پاسخ:** گزینه «۱» میزان و حجم کاربرگ‌های حسابرسی به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد، زیرا مستند کردن کلیه موضوعات مورد رسیدگی حسابرس نه ضروری است و نه امکان تهیه آن عملی می‌باشد.

## اهداف کاربرگ‌های حسابرسی

کاربرگ‌های حسابرسی شامل کلیه مدارکی می‌باشند که در طی رسیدگی توسط حسابرسان جمع‌آوری می‌شوند که چندین هدف عمده به شرح زیر را تأمین می‌کنند:

### ۱- تأمین وسیله‌ای برای تقسیم کار بین کارکنان و هماهنگ کردن کار حسابرسی:

هر کار حسابرسی را معمولاً چندین حسابرس و گاه چند شعبه متفاوت مؤسسه حسابرسی انجام می‌دهند. کار این حسابرسان متعدد از طریق کاربرگ‌های حسابرسی هماهنگ می‌شود.

### ۲- کمک به سرپرستان، مدیران و شرکای مؤسسه در نظارت و بررسی کار حسابرسان:

در جریان تکمیل کاربرگ‌ها، سرپرست تیم آن‌ها را بررسی می‌کند و پس از حصول رضایت، آن را برای بررسی بعدی به مدیر مسئول می‌دهد. چنانچه مدیر مسئول نقضی در کاربرگ‌ها مشاهده نموده و یا حتی سؤالی در مورد آن‌ها داشته باشد آن‌ها را به تیم رسیدگی برمی‌گرداند و چنانچه موردی مشاهده نگردد آن‌ها را برای بررسی بیشتر به یک یا چند نفر از شرکا ارائه می‌دهد.

### ۳- تأمین پشتوانه‌ای برای گزارش حسابرسان

**نکته:** کاربرگ‌ها پشتوانه و حمایت‌کننده صورت‌های مالی نیستند بلکه حمایت‌کننده اظهارنظر و گزارش حسابرسی هستند.

کاربرگ‌های حسابرسی باید حاوی مستندات و شواهد کافی باشد تا شریک مسئول حسابرسی متقاعد شود که اظهارنظر، مناسب صورت‌های مالی صاحب‌کار است. از آنجایی که شریک مؤسسه، همواره از احتمال زیان دیدن ذینفعان سازمان کارفرما مطلع است، بنابراین بایستی مطمئن شود که شواهد موجود در کاربرگ‌ها به عنوان پشتوانه و توجیه‌کننده گزارش قابل اتکا هستند.

### ۴- مستند کردن رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی مربوط به اجرای عملیات:

قبلاً گفته شد که اگر رسیدگی‌ها منطبق بر استانداردها نباشد، ممکن است مسئولیت زیان وارده به عهده حسابرسان باشد. بدینسان کاربرگ‌ها باید حاوی مستندات لازم برای برنامه‌ریزی و سرپرستی کارکنان، (اولین استاندارد اجرای عملیات) و شناخت کافی از کنترل‌های داخلی (دومین استاندارد اجرای عملیات) و تأمین شواهدی کافی و نیز قابل اطمینان (سومین استاندارد اجرای عملیات) به عنوان مبنایی معقول برای اظهارنظر باشند.

### ۵- کمک در برنامه‌ریزی و انجام حسابرسی‌های دوره‌های آینده:

کاربرگ‌های سال قبل، گنجینه‌ای است در مورد زمان لازم، برنامه‌ریزی و اطلاعات مورد نیاز در خصوص کنترل‌های داخلی.

۶- فراهم نمودن اطلاعات مورد نیاز در زمینه ارائه سایر خدمات حرفه‌ای، مانند تنظیم اظهارنامه مالیاتی و ارائه خدمات مشاوره مدیریت.

### کج مثال ۴: کدام یک از موارد زیر از اهداف کاربرگ‌های حسابرسی نمی‌باشد؟

- (۱) جبران کردن نارسایی‌های موجود در دفاتر صاحب‌کار  
(۲) کمک به برنامه‌ریزی و انجام حسابرسی دوره‌های آینده  
(۳) مستند کردن رعایت استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی  
(۴) کمک به سرپرستان، مدیران و شرکا در نظارت و بررسی کار حسابرسی

پاسخ: گزینه «۱» کاربرگ‌های حسابرسی اهداف و نیازهای زیر را تأمین می‌کنند:

- ۱- کمک به برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی ۲- کمک به سرپرستان، مدیران و شرکا در نظارت بر بررسی کار حسابرسان ۳- تأمین پشتوانه لازم برای گزارش حسابرسان ۴- مستند کردن رعایت استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی ۵- کمک به برنامه‌ریزی و انجام حسابرسی دوره‌های آینده ۶- فراهم نمودن اطلاعات مورد نیاز در زمینه ارائه سایر خدمات حرفه‌ای

### کج مثال ۵: هدف اولیه کاربرگ‌های حسابرسی عبارت است از:

- (۱) توجیه اظهارنظر حسابرسان  
(۲) تأمین نکاتی برای حسابرسی‌های بعدی  
(۳) مستندسازی میزان استقلال واقعی حسابرسان  
(۴) کمک به حسابرسان در جهت برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی

پاسخ: گزینه «۱» کاربرگ‌های حسابرسی، حلقه ارتباطی بین مدارک حسابداری صاحب‌کار و گزارش حسابرسان است و کلیه کارهای انجام شده توسط حسابرسان را مستند و گزارش حسابرسان را توجیه می‌کند.

### کج مثال ۶: حسابرس به هنگام تهیه و تنظیم کاربرگ‌ها باید به این نکته توجه داشته باشد که کاربرگ‌ها باید:

- (۱) در دسترس واحد مورد رسیدگی قرار گیرد.  
(۲) به تناسب و اقتضای شرایط طراحی شود.  
(۳) پشتوانه اصلی صورت‌های مالی باشد.  
(۴) بخشی از اسناد و مدارک واحد مورد رسیدگی محسوب شود.

پاسخ: گزینه «۲» کاربرگ حسابرسی، ابزار کار حرفه حسابرسی است. این کاربرگ‌ها، حلقه ارتباطی بین مدارک حسابداری صاحب‌کار و گزارش حسابرسان می‌باشد. لازم به ذکر است کاربرگ‌های حسابرسی می‌تواند به شکل‌های گوناگون باشد و هیچ‌الگویی وجود ندارد که مناسب تمام کارهای حسابرسی باشد.





# مدرس‌ان شریف

## فصل پنجم

### « طراحی برنامه‌های حسابرسی »

#### درسنامه (۱): طرح‌ها و برنامه‌های حسابرسی



حسابرسی باید برای هر کار حسابرسی، یک برنامه حسابرسی تدوین و طراحی کند که در آن، نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود و روش‌های حسابرسی لازم برای اجرای طرح کلی حسابرسی، پیش‌بینی شده باشد. برنامه حسابرسی به عنوان دستورالعملی برای اعضای گروه حسابرسی و ابزاری برای کنترل و ثبت اجرای صحیح کار، مورد استفاده قرار می‌گیرد. برنامه حسابرسی فهرست تفصیلی و مشروح روش‌های رسیدگی است که باید در طول کار حسابرسی انجام شود. اغلب یک برنامه حسابرسی شامل چندین روش حسابرسی بوده و برای هر بخشی از حسابرسی از روش خاصی استفاده می‌شود. از این رو، برای هریک از اقلام نظیر حساب‌های دریافتی، فروش و ... یک برنامه حسابرسی وجود خواهد داشت. برنامه حسابرسی در طی کار ممکن است تعدیل و اصلاح شود. برنامه حسابرسی معمولاً به دو بخش تقسیم می‌شود.

#### بخش اول: سیستم برنامه حسابرسی

این بخش برنامه به روش‌های کسب شناخت و ارزیابی ساختار کنترل داخلی اختصاص دارد و شامل تهیه نمودگر چرخه‌های معاملات آزمون کنترل‌های عمده سیستم کنترل، شناسایی نقاط ضعف و قوت سیستم و تعیین احتمال خطر کنترل است که همزمان با این کار تعدیلات لازم در برنامه محتوا ایجاد می‌گردد. برای مثال، در نتیجه کشف ضعف در کنترل‌های داخلی چرخه فروش، حساب‌رسان ممکن است احتمال خطر کنترل بالایی را برای حساب‌های دریافتی تشخیص دهند و تصمیم بگیرند آزمون‌های محتوای بیشتری را در مورد حساب‌های دریافتی اجرا کنند.

#### بخش دوم: آزمون‌های محتوای برنامه حسابرسی

این بخش به اثبات مبالغ مندرج در صورت‌های مالی می‌پردازد. حساب‌رسان با اثبات تغییرات به وجود آمده در حساب‌های دارایی و بدهی، درآمدها و هزینه‌ها را به طور غیرمستقیم اثبات می‌کنند، چرا که بهترین شواهد وجود درآمدها یا هزینه‌ها تغییر قابل اثبات در حساب دارایی یا بدهی مربوط می‌باشد. تمام شواهد حسابرسی مربوط به اقلام صورت سود و زیان به طور غیرمستقیم به دست نمی‌آید. روش‌های تحلیلی که حساب‌رسان اجرا می‌کنند شواهد مستقیمی را درباره منطقی و معقول بودن اقلام مختلف درآمد و هزینه تأمین می‌کند.

(آزاد ۹۱)

#### کج مثال ۱: در طراحی برنامه حسابرسی باید بر کدام مورد تأکید شود؟

- ۱) تا حدی که حساب‌رسان قادر باشد مشکلات مدیریت را حل کند.
- ۲) حداقل خطر کنترل در سطح متوسط ارزیابی شود.
- ۳) ایجاد پشتوانه لازم از طریق شواهد حسابرسی به دست آمده فراهم گردد.
- ۴) حداقل روش‌های معمول حسابرسی ضمنی در برنامه حسابرسی مد نظر قرار گیرد.

پاسخ: گزینه «۳» در طراحی برنامه حسابرسی باید بر ایجاد پشتوانه لازم از طریق شواهد حسابرسی تأکید گردد.

(سراسری ۹۲)

#### کج مثال ۲: هدف برنامه‌ریزی حسابرسی عبارت است از .....

- ۱) تدوین طرح کلی
- ۲) تدوین طرح تفصیلی
- ۳) تدوین برنامه حسابرسی برای تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی
- ۴) انجام به موقع و اثربخش بودن حسابرسی

پاسخ: گزینه «۴» برنامه‌ریزی یعنی تدوین طرح کلی و یک طرح تفصیلی (برنامه حسابرسی) برای تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی مربوط به هر حسابرسی. هدف برنامه‌ریزی، انجام به موقع و اثربخش حسابرسی است.

(دکتری ۹۳)

**کج مثال ۳:** در استاندارد ۳۰۰ حسابرسی، طرح کلی شامل کدام مورد نیست؟

- (۱) هماهنگی، هدایت و بررسی  
(۲) خطر و اهمیت  
(۳) برنامه حسابرسی  
(۴) شناخت از سیستم حسابداری و کنترل داخلی

**پاسخ:** گزینه «۳» حسابرس در تدوین طرح کلی حسابرسی باید نکات زیر را در نظر بگیرد:

- ۱- شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی ۲- شناخت سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی ۳- خطر اهمیت ۴- نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی ۵- هماهنگی، هدایت، سرپرستی و بررسی

**رویکردهای حسابرسی**

حسابرسان برای اثبات مبالغ مندرج در صورت‌های مالی بایستی رویکرد خود را مشخص کنند. این رویکردها عبارتند از:

- ۱- **رویکرد سیستمی:** یک روش حسابرسی است که در آن حسابرسان، اتکای زیادی بر ارزیابی خود از سیستم کنترل داخلی صاحب‌کار می‌کنند و در نتیجه آزمون‌های محتوا را به کمترین میزان اجرا می‌کنند.  
۲- **رویکرد محتوایی:** یک روش حسابرسی که در آن نظر حسابرسان اساساً بر شواهد به دست آمده از اثبات تک‌تک اقلام صورت‌های مالی، متکی است. در این روش تأکید کمتری نسبت به رویکرد سیستمی، می‌شود و به ویژه هنگامی کاربرد دارد که سیستم کنترل داخلی صاحب‌کار ضعیف باشد. انتخاب و اجرای رویکرد سیستمی یا رویکرد محتوایی به شرایط موجود بستگی دارد. هر کار حسابرسی به ارزیابی سیستم کنترل داخلی و اجرای آزمون‌های محتوا یا هر دو نیاز دارد.

(آزاد ۹۰)

**کج مثال ۴:** کدام گزارش ویژگی نشر محدود را دارد؟

- (۱) گزارش بازرس قانونی  
(۲) گزارش حسابرسی ضمنی  
(۳) گزارش حسابرسی نهایی  
(۴) گزارش حسابرس مستقل به سهامداران

**پاسخ:** گزینه «۲» گزارش حسابرسی ضمنی در خصوص نقاط ضعف سیستم کنترل‌های داخلی شرکت یک نوع گزارش با نشر محدود می‌باشد. در واقع شرکت‌ها و برخی استفاده‌کنندگان اطلاعات ممکن است حسابرسان را برای اجرای روش‌های مورد توافق، دعوت به کار کنند، حسابرسان به اجرای روش‌هایی می‌پردازند که خواسته استفاده‌کنندگان را برآورد نماید که به این گزارش حسابرس، گزارش نشر محدود می‌گویند.

(دکتری ۹۲)

**کج مثال ۵:** در استاندارد بخش ۳۰ حسابرسی ایران، طرح کلی شامل کدام یک از موارد زیر نیست؟

- (۱) خطر و اهمیت  
(۲) برنامه حسابرسی  
(۳) شناخت از سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی  
(۴) هماهنگی، هدایت، سرپرستی و بررسی

**پاسخ:** گزینه «۲» یک طرح متداول معمولاً شامل موارد زیر است:

- ۱- مشخصات صاحب‌کار ۲- شناخت از فعالیت واحد مورد رسیدگی و تعیین هدف حسابرسی ۳- نوع حدود خدمات ۴- زمان‌بندی اجرای کار و حدود روش‌های حسابرسی ۵- تعیین نیروی انسانی و کارهایی که قرار است توسط صاحب‌کار انجام شود ۶- شناخت سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی ۷- اعمال سیاست‌های کنترل کیفیت در کار حسابرسی (شامل هدایت، سرپرستی و بررسی کار حسابرسی) ۸- برآورد اولیه از سطوح اهمیت و خطر حسابرسی برای کار ۹- تعیین تاریخ تکمیل رسیدگی‌های ضمنی و نهایی و تسلیم گزارش حسابرسی و سایر موارد

**اهداف حسابرسی**

ادعاهای مدیریت در رابطه با ۳ سطح گروه معاملات، مانده حساب‌ها و موارد افشا مطرح می‌گردد:

گروه معاملات: ۱- وقوع ۲- کامل بودن ۳- صحیح بودن ۴- انقطاع زمانی ۵- طبقه‌بندی

مانده حساب‌ها: ۱- وجود ۲- حقوق مالکانه و تعهدات ۳- کامل بودن ۴- ارزشیابی و تشخیص

موارد افشاء: ۱- وقوع حقوق مالکانه و تعهدات ۲- کامل بودن ۳- طبقه‌بندی و قابل فهم بودن ۴- صحت و ارزشیابی

ادعاهای مدیریت اهداف حسابرسی مشخصی را تعیین می‌کند، که این اهداف به شرح زیر است:

۱- **اعتبار:** یعنی بررسی این موضوع که مانده حساب‌ها در اثر مبالغ جعلی بیش از حد واقعی گزارش نشده باشد.۲- **کامل بودن:** بررسی این موضوع که تمامی معاملات به طور کامل ثبت شده‌اند، در ارتباط با ادعای کامل بودن است.۳- **مالکیت و تعهدات:** یعنی بررسی این موضوع که دارایی‌ها متعلق به شرکت هستند و تعهدات شرکت نیز در بدهی‌های منعکس در صورت‌های مالی ارائه شده است و با ادعای «حقوق و تعهدات» مدیریت در ارتباط است.۴- **صحت محاسبات:** بررسی این موضوع که جمع‌بندی حساب‌ها و معاملات به طور صحیح انجام گرفته است و در ارتباط با ادعای «ارزشیابی یا تخصیص» است.



# مدرس‌ان شریف

## فصل ششم

### «ریسک حسابرسی»

#### درسنامه (۱): فرمول‌های ریسک حسابرسی و تعاریف آن



#### خطر (ریسک) حسابرسی

ریسک حسابرسی یعنی، احتمال این که حسابرس نسبت به صورت‌های مالی حاوی اشتباه یا تحریف با اهمیت، نظر حرفه‌ای نامتناسب اظهار کند. به عبارتی دیگر ریسک حسابرسی نوعی از ریسک است که حسابرسی ناآگاهانه نتواند متناسب با صورت‌های مالی تحریف شده نظر خود را تغییر دهد. در نتیجه نسبت به صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر مقبول بدهند، پس در نتیجه خطر حسابرسی برابر است با:

**الف) ریسک آلفا (Alpha Risk):** یعنی آن که حسابرس ممکن است در مواردی که صورت‌های مالی تصویری مطلوب منعکس می‌نمایند، گزارش غیر مقبول ارائه دهد. این ریسک را رد نادرست گویند که بر کارایی حسابرسی اثر می‌گذارد.

**ب) ریسک بتا (Beta Risk):** یعنی آن که حسابرس ممکن است در مواردی که صورت‌های مالی تصویری مطلوب منعکس نمی‌کنند، گزارش مقبول ارائه نماید. این ریسک را پذیرش نادرست گویند که بر اثربخشی حسابرسی تأثیر می‌گذارد و نسبت به ریسک آلفا از اهمیت بیشتری برخوردار است، چرا که اگر بررسی‌های حسابرس حاکی از اظهار نظر غیر مقبول باشد بررسی‌های بیشتری جهت تأیید آن انجام می‌شود. کارایی و اثربخشی حسابرسی رابطه‌ای معکوس با هم دارند.

اجزای تشکیل‌دهنده ریسک حسابرسی: می‌توان سه عنصر اصلی جهت ریسک حسابرسی طبقه‌بندی کرد. این سه جزء عبارتند از:

۱) ریسک ذاتی (IR) Inherent Risk ۲) ریسک کنترل (CR) Control Risk ۳) ریسک عدم کشف (DR) Detection Risk

در واقع می‌توان روابط این سه نوع ریسک را که اجزای تشکیل‌دهنده ریسک حسابرسی هستند به صورت زیر نشان داد:

ریسک کنترل × ریسک عدم کشف × ریسک ذاتی = ریسک حسابرسی

$$AR = IR \times DR \times CR$$

**مثال ۱:** احتمال خطر این که حسابرس نسبت به صورت‌های مالی حاوی اشتباه یا تحریف با اهمیت، نظر حرفه‌ای نامناسب اظهار کند، خطر ..... نامیده می‌شود. (سراسری ۸۹)

(۱) حسابرسی (۲) کنترل (۳) عدم کشف (۴) ذاتی

پاسخ: گزینه «۱» خطر حسابرسی که خود از سه جزء ذاتی، کنترل و عدم کشف تشکیل می‌گردد، یعنی احتمال خطر این که حسابرس نسبت به صورت‌های مالی حاوی اشتباه یا تحریف با اهمیت، نظر حرفه‌ای نامناسب اظهار کند.

**مثال ۲:** رابطه کارایی و اثربخشی حسابرسی چگونه است؟

(۱) خطی (۲) مستقیم (۳) معکوس (۴) ارتباطی به همدیگر ندارند.

پاسخ: گزینه «۳» خطر حسابرسی بر دو نوع است: خطر آلفا (رد نادرست) و خطر بتا (پذیرش نادرست). حسابرس به منظور کاهش خطر بتا میزان رسیدگی‌های خود را افزایش می‌دهد تا بتواند شواهد کافی و مناسب جمع‌آوری کرده و به اشتباه نسبت به صورت‌های مالی حاوی تحریف اظهار نظر مقبول ارائه نکند. با این رویکرد هر چند اثربخشی (نوع اظهار نظر) افزایش می‌یابد، لیکن کارایی حسابرسی کاهش می‌یابد.

**که مثال ۳:** احتمال خطر این که حسابرس از حسابرسی انجام شده نتیجه‌گیری نماید که اشتباه یا تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی مورد حسابرسی وجود ندارد در حالی که در واقع این گونه نباشد، بیان ریسک ..... است.

(سراسری ۸۴)

(۱) عدم کشف (۲) ذاتی (۳) کنترل (۴) حسابرسی

**پاسخ:** گزینه «۴» ریسک (خطر) حسابرسی که شامل ریسک‌های ذاتی، کنترل و عدم کشف است بیانگر وجود اشتباه یا تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی صاحب کار است در حالی که حسابرس به این نتیجه رسیده باشد که اشتباه با اهمیتی وجود ندارد. خطر حسابرسی از لحاظ کلیت صورت‌های مالی عبارت است از احتمال این که تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی وجود داشته باشد و حسابرس با روش‌های رسیدگی خود آن را کشف نکنند.

**که مثال ۴:** خطر رد کردن نادرست در آزمون‌های محتوا و خطر اتکای کمتر از واقع در آزمون‌های کنترل در کدام یک از موارد زیر تأثیر دارد؟ (آزاد ۸۸)

(۱) کنترل‌های کیفی حسابرسی (۲) انتخاب نمونه آماری آزمون‌های محتوا  
(۳) کارایی حسابرسی (۴) انتخاب نمونه آماری آزمون‌های کنترل

**پاسخ:** گزینه «۳» خطر نمونه‌گیری از این احتمال ناشی می‌شود که نتیجه‌گیری حسابرس براساس نمونه ممکن است با نتیجه‌گیری وی از اجرای همان روش حسابرسی درباره تمام اقلام تشکیل‌دهنده جامعه، متفاوت باشد. دو نوع خطر نمونه‌گیری وجود دارد:

(الف) خطر این که در مورد آزمون کنترل‌ها، حسابرس خطر کنترل را کمتر از میزان واقعی تعیین کند یا در مورد آزمون‌های محتوا، چنین نتیجه‌گیری کند که اشتباه با اهمیتی وجود ندارد حال آن که واقعاً وجود دارد. این نوع خطر بر اثربخشی حسابرسی اثر می‌گذارد و به احتمال زیاد، به اظهار نظر نامناسب حسابرس منجر می‌شود.

(ب) خطر این که در مورد آزمون کنترل‌ها، خطر کنترل را بیشتر از میزان واقعی تعیین کند یا در مورد آزمون‌های محتوا، چنین نتیجه‌گیری کند که اشتباه با اهمیتی وجود دارد حال آن که در واقع وجود ندارد. این نوع خطر بر کارایی حسابرسی اثر می‌گذارد و معمولاً به کار بیشتر برای اثبات نادرستی نتیجه‌گیری اولیه می‌انجامد.

مکمل ریاضی این خطرها سطح اطمینان نامیده می‌شود.

**که مثال ۵:** خطر حسابرسی، تابعی است از:

(سراسری ۹۳)

(الف) خطر کنترل و خطر ذاتی (ب) خطرهای تحریف با اهمیت و خطر عدم کشف (ج) خطرهای تحریف با اهمیت و خطر کنترل

(۱) الف و ب (۲) الف و ج (۳) ب و ج (۴) ب

**پاسخ:** گزینه «۴» خطر حسابرسی یعنی این که حسابرس نسبت به صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت نظر نامناسبی ارائه کند. خطر حسابرسی شامل دو نوع خطر تحریف با اهمیت و خطر عدم کشف می‌باشد. خطر تحریف با اهمیت به دو جزء خطر ذاتی و خطر کنترل تقسیم می‌شود.

**که مثال ۶:** حسابرسی مبتنی بر ریسک عبارت است از یک حسابرسی که گروه حسابرسی ..... .

(سراسری ۸۷)

(۱) ریسک کنترل را حداکثر تعیین می‌کند. (۲) ریسک ذاتی را حداکثر قلمداد می‌کند.

(۳) ریسک عدم کشف را حداکثر تعیین می‌کند. (۴) تلاش‌های خود را بر حوزه‌های دارای ریسک بیشتر متمرکز می‌کند.

**پاسخ:** گزینه «۴» در حسابرسی مبتنی بر ریسک، در هر یک از حوزه‌های مورد رسیدگی، ریسک حسابرسی به اجزای تشکیل‌دهنده آن (ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف) تقسیم می‌شود. از آنجا که ریسک حسابرسی حتی در صورت رسیدگی صددرصد یک موضوع خاص باز هم وجود دارد، لذا حسابرس باید با ایجاد توازن بین کارایی و اثربخشی حسابرسی، تلاش‌های خود را بر حوزه‌های دارای ریسک بیشتر متمرکز نماید.

## ریسک ذاتی

عبارت است از احتمال رخ دادن اشتباه یا تحریف با اهمیت در مانده یک حساب با فرض این که برای آن حساب کنترل داخلی وجود نداشته باشد. ریسک ذاتی در دو سطح برآورد می‌شود:

### (الف) در سطح صورت‌های مالی (در سطح واحد مورد رسیدگی)

۱- درستکاری و حسن شهرت مدیریت ۲- تجربه و دانش مدیریت و تغییرات مدیریت طی دوره ۳- فشارهای غیرعادی بر مدیریت، برای مثال، شرایطی که ممکن است مدیریت را پذیرای تحریف صورت‌های مالی کند، مانند فعالیت داشتن واحد مورد رسیدگی در صنعتی که تعداد زیادی از مؤسسات آن با شکست روبرو هستند یا کمبود سرمایه کافی برای ادامه عملیات واحد مزبور. ۴- نوع و ماهیت فعالیت‌های تجاری واحد مورد رسیدگی، برای مثال احتمال نابایی تکنولوژی محصولات و خدمات، پیچیدگی ساختار سرمایه، اهمیت آثار وجود اشخاص وابسته و تعدد و پراکندگی جغرافیایی مراکز تولید واحد مورد رسیدگی. ۵- عوامل مؤثر بر صنعتی که واحد مورد رسیدگی در آن فعالیت می‌کند، برای مثال، شرایط اقتصادی و رقابتی شناسایی شده از طریق روندها و نسبت‌های مالی، و تغییرات در تکنولوژی، تقاضا برای محصولات و رویه‌های حسابداری متداول در آن صنعت.



## مدرس‌ان شریف

### فصل هفتم

#### «حسابرسی وجوه نقد و اوراق بهادار قابل داد و ستد»

#### درسنامه: روش‌ها و تکنیک‌های حسابرسی در حساب وجوه نقد



#### حسابرسی وجوه نقد Cash Audit

وجوه نقد می‌تواند شامل وجوه نزد بانک‌ها، (حساب‌های جاری) وجوه موجود در صندوق، تنخواه‌گردان و به ندرت شامل موجودی حساب‌های پس‌انداز باشد. گاه براساس مفاد قراردادهای دریافت وام بانکی، موجودی حساب بانکی نباید از مبلغ معینی کمتر شود که به آن «مانده جبرانی» گویند. حسابرسی در حسابرسی موجودی نقد و سایر دارایی‌ها، باید توجه داشته باشند که دارایی‌ها به بیش از ارزشی که دارند در صورت‌های مالی منعکس نشده باشند. مثلاً فرض کنید ترازنامه شرکت موجودی نقد را ۲۰۰,۰۰۰ ریال نشان دهد که خطر واقعی هنگامی رخ می‌دهد که وجه نقد کمتر از آن مبلغ باشد. حسابرس هم‌چنین باید مواظب هرگونه مبلغ دریافتی کمتر از مبلغ واقعی یا مبلغ پرداختی که بیشتر از مبلغ واقعی به حساب منظور شده است باشد. زیرا هر یک از این دو عمل نادرست می‌تواند اختلاس وجه نقد را از طریق کاهش مانده حساب صندوق یا بانک به مبلغ بعد از اختلاس، مخفی نگاه دارد. رسیدگی به وجه نقد در هر کار حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، چون: اولاً بیشتر اقلام ترازنامه با حساب وجه نقد سروکار دارند و ثانیاً احتمال خطر دارایی‌های سیال (جاری) بیشتر می‌باشد.

**کلمه مثال ۱:** اثبات کامل بودن در مورد کدام یک از اقلام زیر کم اهمیت‌تر است؟ (دکتری ۹۲)

(۱) وجوه نقد (۲) حساب‌های دریافتنی (۳) دارایی‌های ثابت مشهود (۴) حساب‌های پرداختنی

پاسخ: گزینه «۱» برای اثبات کامل بودن حساب‌های دریافتنی می‌توان از روش ارزیابی حواله انبار و مدارک صدور کالا به دفاتر حسابداری و برای کامل بودن دارایی‌های ثابت می‌توان از طریق مشاهده عینی دارایی‌های ثابت و اطمینان از ثبت آن در دفاتر حسابداری و برای اثبات کامل بودن بدهی‌های ثبت نشده می‌توان برای بستنکاران با مانده صفر تأییدیه ارسال کرد.

#### هدف‌های حسابرسی از رسیدگی به وجوه نقد

- ۱- کفایت کنترل‌های داخلی معاملات نقدی ۲- اعتبار مبالغ ثبت شده (وجود و مالکیت) ۳- ثبت دفاتر بودن تمام حساب‌های وجوه نقد (کامل بودن)
- ۴- صحت محاسبات ریاضی ۵- کفایت افشاء و مطلوبیت ارائه وجوه نقد شامل وجوه با محدودیت (مانند مانده جبرانی)

#### کنترل‌های داخلی موجودی نقد و بانک

- امور مربوط به اداره وجوه نقد تحت مسئولیت امور مالی واحد تجاری و زیر نظر «مدیر مالی» انجام می‌شود. روش‌های عمومی برای اداره مناسب عملیات نقدی به شرح زیر است:
- ۱- هیچ یک از کارکنان نباید اجازه داشته باشند که تمام امور مربوط به یک معامله را از ابتدا تا انتها انجام دهند.
  - ۲- مسئولان اداره وجوه نقد از مسئولان دفترداری آن جدا باشند، به این معنی که مسئولان دریافت‌ها و پرداخت‌ها در ثبت دفاتر حساب‌های نقدی دخالت نداشته باشند.
  - ۳- متمرکز بودن دریافت وجوه نقد تا حد امکان باعث می‌شود کارها تخصصی شوند و اعمال کنترل بر روی آن‌ها آسان‌تر شود.
  - ۴- روشی اتخاذ گردد تا دریافت‌های نقدی بلافاصله در دفاتر حساب ثبت شوند.
  - ۵- تشویق مشتریان به دریافت رسید بابت وجوه پرداختی خود.

۶- ارسال دریافتی‌های هر روز به بانک به صورت دست نخورده.

۷- انجام تمام پرداخت‌های نقدی با چک (پرداخت‌های اندک و جزئی با تنخواه‌گردان) و دو امضایی بودن چک‌ها.

۸- تهیه و کنترل صورت مغایرت بانکی، به وسیله شخصی به غیر از مسئول صدور چک یا مسئول صندوق.

ماهیت عملیات باید طوری باشد که کارمندان مختلفی مسئولیت موارد زیر را در رابطه با دریافت‌های نقدی داشته باشند:

(۱) تهیه و تنظیم فاکتور فروش (۲) نگهداری حساب مشتریان (۳) مطابقت حساب‌های دفتر معین با حساب‌های دفتر کل (۴) تنظیم و صدور رسید وجه

(۵) نگهداری و تودیع وجوه به حساب بانکی (۶) تصمیم‌گیری راجع به حساب‌های معوقه

### مزایای پرداخت از طریق چک

تمام پرداخت‌ها به استثنای اقلام جزئی که از تنخواه‌گردان پرداخت می‌شود، باید با صدور چک انجام گیرد. مزیت اصلی پرداخت با چک، رسیدی است که به شکل ظهرونیسی چک از مشتری دریافت می‌شود. سایر مزایای پرداخت چک:

۱- تمرکز صدور مجوز پرداخت نزد چند نفر مشخص یعنی افراد مجاز به امضای چک‌ها ۲- وجود مدارکی دائمی برای پرداخت‌ها ۳- کاهش وجوه نقد موجود در شرکت صاحبان امضاء مجاز باید مدارک مثبت هر چک را بررسی و اطمینان حاصل کنند که این مدارک از لحاظ پرداخت دیگر قابل ارائه نباشند (مثلاً با ممهور کردن مهر «باطل شد»، «چک صادر شد» و غیره روی آن‌ها) و سپس چک مربوط را امضاء نمایند. چک‌های امضاء شده باید تا زمان تحویل آن به گیرندگان یا ارسال برای آنان، تحت کنترل امضاءکننده باشند و نزد تنظیم‌کننده چک برنگردد. تهیه صورت مغایرت بانکی در هر ماه از لحاظ کفایت سیستم کنترل داخلی دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی ضروری است.

صورت‌حساب‌های بانک باید توسط یکی از کارکنان که هیچ‌گونه مسئولیتی نسبت به صدور مجوز یا ثبت و ضبط معاملات نقدی یا حفاظت از وجوه ندارد (مدیر امور مالی) دریافت و پس از بررسی آن با حساب بانک در دفاتر حسابداری، مطابقت داده شود.

**کج مثال ۲:** در آزمون کنترل بر روی پرداخت‌های نقدی، امضاءکننده چک علاوه بر امضای چک‌ها کدام یک از موارد زیر را انجام می‌دهد؟

(۱) بررسی صورت مغایرت بانکی ماهانه شرکت‌ها

(۲) برگشت چک‌ها به حساب‌های پرداختی

(۳) مکتوب نمودن عدم دسترسی به اسناد قبل از تأیید آن‌ها

(۴) قبول مسئولیت ارسال چک‌ها به دریافت‌کنندگان

پاسخ: گزینه «۴» صاحبان امضای مجاز باید هنگام امضای چک، مدارک را باطل نمایند تا اطمینان حاصل کنند که مجدداً قابل ارائه برای پرداخت نباشند. چک‌های امضا شده باید تا زمان تحویل آن به گیرندگان تحت کنترل امضاکننده باشد و مجدد به دست تنظیم‌کننده چک نرسد.

**کج مثال ۳:** برای جلوگیری از تقلب در چک‌های حقوق و دستمزد صادره و مطالبه نشده بهتر است:

(۱) کنترلر شرکت آن‌ها را نگهداری کند.

(۲) در یک حساب بانکی پس‌انداز شود.

(۳) مسئول حقوق و دستمزد آن‌ها را نگهداری کند.

(۴) در صندوق امانات مخصوص در بانک نگهداری شود.

پاسخ: گزینه «۲» با توجه به گزینه‌ها، بین گزینه ۲ و ۴، با توجه به شرایط گزینه ۲ مناسب‌تر است.

**کج مثال ۴:** نتایج حاصل از رسیدگی‌های عملیاتی حسابرسان در مورد سیستم دریافت وجوه (نقدی و از طریق بانک)، در تعیین ماهیت و میزان

(سراسری ۷۶)

رسیدگی‌های نهایی حسابرسان در مورد کدام یک از مانده‌های ذیل تأثیرگذار می‌باشد؟

(۱) بدهکاران تجاری، پیش‌پرداخت‌ها، وام‌های دریافتی

(۲) بستانکاران متفرقه، پیش‌پرداخت‌ها، بستانکاران تجاری

(۳) بدهکاران تجاری، پیش‌دریافت‌ها، وجوه نقد و بانک

(۴) وجوه نقد و بانک، درآمد فروش، پیش‌پرداخت‌ها

پاسخ: گزینه «۳» نتایج حاصل از رسیدگی عملیاتی (ضمنی) حسابرسان در مورد سیستم دریافت وجوه نقد در تعیین ماهیت و میزان رسیدگی‌های نهایی حسابرسان در حسابرسی وجوه نقد، بدهکاران تجاری و پیش‌دریافت‌ها و در مورد سیستم پرداخت وجوه نقد در حسابرسی حساب‌های وجوه نقد، پیش‌پرداخت‌ها و بستانکاران تجاری مؤثر است.

### کنترل‌های داخلی مناسب برای تنخواه‌گردان

کنترل‌های داخلی در مورد پرداخت‌های از محل تنخواه‌گردان در زمان ترمیم مخارج انجام شده اعمال می‌شود نه در زمان هر پرداخت ناچیز. آزمون حسابرسی تنخواه‌گردان نیز بر معاملات انجام شده تأکید دارد نه بر موجودی پایان سال. وجوه تنخواه‌گردان‌ها گاه در یک حساب بانکی جداگانه نگهداری می‌شود و به بانک دستور داده می‌شود که هیچ چکی را که به نام شرکت است به این حساب منظور نکند و وجوه واریزی به چک‌های جبران مخارج محدود باشد.



# مدرس‌ان شریف

## فصل هشتم

### «حسابرسی حساب‌های دریافتی و اسناد دریافتی و فروش»

#### درسنامه (۱): نحوه برخورد حساب‌رسان با حساب‌های دریافتی و فروش



#### نوع و ماهیت حساب‌های دریافتی و اسناد دریافتی

حساب‌های دریافتی نه تنها شامل مطالبات از مشتریان بلکه شامل انواع مختلف مطالبات دیگر مانند وام به مدیران و کارکنان، وام به شرکت‌های فرعی و غیره می‌باشد. اسناد دریافتی که عموماً در معاملات به کار می‌روند، مهم‌ترین دارایی بانک‌ها و مؤسسات مالی هستند و در فروش‌های نسبه کاربرد زیادی دارند. اهداف حساب‌رسان از رسیدگی به حساب‌ها و اسناد دریافتی:

(۱) وجود کنترل‌های داخلی مناسب و کافی در مورد عملیات فروش و حساب‌های دریافتی (۲) اطمینان از وجود و مالکیت حساب‌ها و اسناد دریافتی ثبت شده در دفاتر شرکت (۳) اطمینان از ثبت شدن تمام حساب‌ها و اسناد دریافتی در دفاتر شرکت (کامل بودن) (۴) نزدیک بودن ارزشیابی حساب‌های دریافتی با ارزش‌های قابل بازیافت آن‌ها (۵) صحت محاسبات ریاضی مدارک و جداول حساب‌ها و اسناد دریافتی و درآمد بهره مربوط به آن‌ها (۶) کفایت افشاء و نحوه ارائه حساب‌ها و اسناد دریافتی در طبقات مناسب و گزارشگری کافی در صورت‌های مالی

**کج مثال ۱:** کدام یک از موارد زیر از اهداف اولیه حسابرسی در رسیدگی به حساب‌های دریافتی نمی‌باشد؟

(۱) تعیین ارزش خالص بازیافتی حساب‌های دریافتی

(۲) تعیین کفایت کنترل‌های داخلی حساب‌های دریافتی

(۳) بررسی و تجزیه و تحلیل حساب‌های دریافتی واحد تجاری برای مانده‌های غیر عادی

(۴) مقایسه هزینه حساب‌های غیر قابل وصول با حساب‌های دریافتی غیر قابل وصول واقعی

پاسخ: گزینه «۴» از جمله اهداف حساب‌رسان در رسیدگی به حساب‌ها و اسناد دریافتی بررسی کنترل‌های داخلی، اطمینان از وجود، مالکیت و ارزشیابی آن و اطمینان از کامل بودن ثبت آن‌هاست.

#### مراحل کار در فروش نسبه

مراحل فروش نسبه در ۱۰ مرحله به صورت زیر انجام می‌شود:

مرحله اول: دریافت سفارش خرید از مشتری ← مرحله دوم: تهیه سفارش فروش ← مرحله سوم: تصویب اعتبار ← مرحله چهارم: ارسال سفارش تصویب شده به انبار کالای ساخته شده ← مرحله پنجم: تحویل کالا به دایره ارسال کالا ← مرحله ششم: تنظیم بارنامه ← مرحله هفتم: ارسال کالا برای مشتری ← مرحله هشتم: تنظیم فاکتور فروش ← مرحله نهم: ثبت در دفتر روزنامه فروش و نقل به معین بدهکاران ← مرحله دهم: ارسال صورتحساب فروش برای مشتری.

#### کنترل‌های داخلی مربوط به فروش نسبه

برای استقرار کنترل‌های داخلی قوی در مورد عملیات فروش نسبه مسئولیت‌های زیر باید از هم تفکیک شوند:

(الف) دریافت سفارش از مشتری، (ب) تصویب اعتبار مشتری، (ج) صدور کالا از انبار، (د) حمل کالا جهت مشتری، (ه) صدور فاکتور، (و) کنترل فاکتورهای صادره (ز) نگهداری و ثبت حساب کنترل بدهکاران، (ح) نگهداری و ثبت حساب دفاتر معین بدهکاران، (ط) تصویب تخفیفات اعطایی و برگشتی‌های فروش (ی) صدور مجوز حذف مطالبات غیر قابل وصول

(آزاد ۹۱)

**کج مثال ۲:** برای آزمون محتوای حساب فروش کدام روش مطلوب نیست؟

- (۱) اخذ جدول زمان‌بندی مطالبات  
(۲) به‌کارگیری روش‌های تحلیلی  
(۳) روش آزمون انقطاع زمانی  
(۴) رسیدگی به کلیه اسناد و مدارک فروش و حمل کالا

پاسخ: گزینه «۴» برای آزمون محتوای فروش روش‌های زیر به کار می‌رود:

روش آزمون انقطاع زمانی - اخذ جدول زمان‌بندی مطالبات - به‌کارگیری روش‌های تحلیلی - بررسی حساب‌های دریافتی تجاری

**کج مثال ۳:** در اجرای حسابرسی، حسابرس خاطر نشان کرده است که هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول صاحب‌کار به‌طور غیرمعمولی بیش از هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت مشابه در آن صنعت است، در این ارتباط به احتمال قوی حسابرسی کدام یک از کنترل‌های زیر را پیشنهاد خواهد کرد؟

(سراسری ۹۷)

- (۱) ارسال ماهانه صورت‌حساب برای مشتریان دارای ارقام باز  
(۲) تطبیق مانده حساب مشتریان در دفتر کل با دفتر معین  
(۳) الزام به وصول چک‌های تضمین برای کلیه مشتریان جدید  
(۴) بهره‌گیری از فهرست قیمت‌های تأیید شده برای صورت‌حساب نمودن ارقام فروش‌رفته

پاسخ: گزینه «۳» با توجه به اینکه هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت از نمونه‌های مشابه در صنعت بالاتر است به احتمال زیاد شرکت در وصول مطالبات خود با مشکل روبه‌رو است، بنابراین حسابرسی در نامه مدیریت خود لزوم اخذ تضمین کافی از مشتریان را پیشنهاد خواهد کرد.

### کنترل‌های داخلی مناسب برای حساب‌های دریافتی

#### الف) کنترل‌های داخلی مناسب برای معاملات فروش و حساب‌های دریافتی

مبنای بحث درباره سیستم کنترل داخلی در این مورد فعالیت‌های فروش در شرکت‌های تولیدی است. در شرکت‌های تولیدی دوایر مختلفی وجود دارند که هر کدام وظایف مستقلاً در ارتباط با فروش دارند که این دوایر عبارتند از:

۱- دایره فروش (کنترل سفارش مشتریان) ۲- دایره اعتبارات ۳- دایره صدور کالا از انبار ۴- دایره حمل و ارسال کالا ۵- دایره صورتحساب ۶- دایره وصول مطالبات  
۱- دایره کنترل سفارش مشتریان (دایره فروش): وظیفه دایره کنترل ثبت سفارش‌های خرید دریافتی از مشتریان، بررسی ارقام، تعداد سفارش و در نهایت تهیه سفارش فروش با شماره سریال چاپی است که یک نسخه از آن به دایره صورتحساب ارسال شده و نسخه دیگر به منظور تأیید به اعتبارات فرستاده می‌شود.

۲- دایره اعتبارات: دایره اعتبارات باید قبل از هر گونه اقدام روی سفارش‌های فروش، وضعیت اعتباری مشتری مربوط را تعیین کند. دایره اعتبارات توسط مدیری اداره می‌شود که زیر نظر خزانه‌دار یا معاون مالی شرکت فعالیت می‌کند. دایره اعتبارات با بررسی و تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی مشتریان بالقوه موجود و همچنین مطالعه و بررسی گزارش‌های مؤسسات تعیین‌کننده اعتبار شرکت‌ها، وضعیت مالی مشتریان را مشخص می‌کند و سفارش فروش را تصویب و یک نسخه از آن را برای دایره صدور کالا و نسخه دیگر را به دایره صورتحساب ارسال می‌کند.

۳- دایره صدور کالا از انبار: این دایره زیر نظر انباردار است و وظیفه آن تحویل کالای ساخته شده به دایره حمل و ارسال کالا است. انباردار تنها زمانی کالای موضوع یک سفارش را به دایره حمل و ارسال تحویل می‌دهد که سفارش فروش توسط دایره اعتبارات تصویب شده و برای انباردار ارسال شده باشد.

۴- دایره حمل و ارسال کالا: دایره حمل و ارسال کالا پس از دریافت کالا از انبار باید ترتیبی بدهد که کالای مزبور توسط راه آهن، هواپیما و غیره برای مشتری حمل شود. مدارک حمل مانند بارنامه در زمان بارگیری کالا تهیه می‌شود. مدارک حمل باید دارای شماره سریال باشد و یک نسخه از آن به دایره صورتحساب ارسال شود.

۵- دایره صورتحساب: اصطلاح صورتحساب کردن به معنی اعلام مبلغی است که مشتری باید بابت کالا یا خدمات ارائه شده به وی پرداخت کند. تهیه صورتحساب باید توسط دایره‌ای انجام پذیرد که زیر نظر مدیریت فروش نباشد. این وظیفه عموماً به عهده بخش جداگانه‌ای در دایره حسابداری، کامپیوتر یا خزانه‌داری گذارده می‌شود. بخش تهیه صورتحساب عهده‌دار وظایف زیر می‌باشد:

الف) کنترل شماره ترتیب مدارک حمل ب) مقایسه مدارک حمل با سفارش فروش و سفارش خرید مشتری و هرگونه اعلامیه تغییر در سفارش مزبور  
ج) ثبت اطلاعات مربوط در فاکتور فروش د) انجام محاسبات و تعیین جمع مبلغ فاکتور فروش ه) تهیه خلاصه‌ای از مجموع فاکتورهای صادر شده  
۶- دایره وصول مطالبات: بیشتر حساب‌های دریافتی شرکت‌های تولیدی یا عمده فروشی با دریافت چک مشتریان و نامه همراه آن از طریق پست، وصول می‌شود که در فصل قبل توضیح داده شد.

**جدول سنی بدهکاران:** این جداول باید به طور مرتب و منظم تهیه شود تا دایره اعتبارات بتواند با استفاده از آن برنامه وصول مطالبات خود را اجرا کند و شامل فهرستی از تک تک حساب‌های مشتریان است که بر حسب عمر بدهی آنان گروه‌بندی شده است و به عنوان اقدامی برای برآورد قابلیت وصول حساب‌های دریافتی محسوب می‌شود.





# مدرس‌ان شریف

## فصل نهم

### « حسابرسی موجودی‌های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته »

#### درسنامه (۱): حسابرسی موجودی کالا و برنامه رسیدگی آن



#### هدف حسابرسان از رسیدگی به حساب موجودی مواد و کالا

موجودی‌های مواد و کالا به دلایل مختلف همواره بیش از سایر اقلام دارایی‌ها مورد توجه حسابرسان قرار گرفته است و هدف حسابرسان از رسیدگی به آن عبارت است از:

- ۱- موجودی‌های مواد و کالا معمولاً منبع عمده‌ای از دارایی‌های جاری واحد تجاری را به خود اختصاص می‌دهند و نسبت به اشتباهات عمده بیش از سایر دارایی‌ها تحت تأثیر قرار می‌گیرند.
- ۲- روش‌های گوناگونی جهت ارزشیابی موجودی‌های مواد و کالا توسط حرفه حسابداری مورد پذیرش قرار گرفته و به همین جهت برای ارزشیابی موجودی‌های مواد و کالا می‌توان از روش‌های مختلفی استفاده کرد.
- ۳- ارزشیابی موجودی‌های مواد و کالا مستقیماً بر بهای تمام شده کالای فروش رفته اثر می‌گذارد و همچنین سود خالص دوره را تحت تأثیر قرار می‌دهد.
- ۴- تعیین و تشخیص کیفیت، وضعیت و ارزش موجودی‌های مواد و کالا به مراتب دشوارتر و پیچیده‌تر از اکثر اقلام صورت‌های مالی است. به عنوان مثال تعیین ارزش جواهرات یا لوازم الکترونیکی نیازمند بررسی و کار کارشناسی است. در این فصل اصطلاح موجودی‌های مواد و کالا شامل موارد زیر است:
  - الف) کالای آماده برای فروش اعم از موجودی کالای یک شرکت بازرگانی و کالای ساخته شده یک شرکت تولیدی.
  - ب) کالای در جریان ساخت
  - ج) کالاهایی که به طور مستقیم یا غیر مستقیم در تولید کالا مورد استفاده قرار می‌گیرند، اعم از مواد اولیه، قطعات یدکی و لوازم مصرفی.

#### انواع کنترل‌های داخلی حساب موجودی مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته

- ۱- کفایت سیستم کنترل داخلی موجودی مواد و کالا ۲- وجود و مالکیت موجودی‌های ثبت شده در دفاتر اثبات گردد (وجود و مالکیت) ۳- ثبت دفاتر بودن موجودی‌های مواد و کالا (کامل بودن) ۴- صحت محاسبات ریاضی مدارک موجودی‌های مواد و کالا و جداول پشتوانه آن‌ها و انطباق مدارک مزبور با حساب‌های دفتر کل (صحت محاسبات ریاضی) ۵- برابری تقریبی ارزشیابی موجودی‌های مواد و کالا با نتایج حاصل از قاعده اقل بهای تمام شده یا بازار (LCM) ۶- کفایت افشاء و چگونگی ارائه موجودی‌های مواد و کالای حسابرسان همراه با حسابرسی موجودی‌های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته شواهد مربوط به خرید، فروش، برگشت از خرید و تخفیفات و برگشت از فروش و تخفیفات را نیز به دست می‌آورند.

**کج مثال ۱:** نظارت بر شمارش موجودی‌های کالا (در مواردی که از لحاظ صورت‌های مالی با اهمیت است) یک ..... است. (سراسری ۸۹)

- |                                 |   |
|---------------------------------|---|
| ۱) نوع آزمون محتوا              | ۲) نوع رعایت استاندارد حسابرسی            |
| ۳) نوع رعایت استاندارد حسابداری | ۴) راه کسب شواهد کافی و قابل قبول حسابرسی |
- پاسخ:** گزینه «۴» در مواردی که موجودی‌ها از لحاظ صورت‌های مالی با اهمیت است حسابرسی باید از طریق نظارت بر شمارش موجودی‌ها شواهد حسابرسی کافی و مناسب را درباره وجود و وضعیت آن‌ها به دست آورد.

**کج مثال ۲:** کدام یک از موارد زیر جزء اهداف حسابرسی مستقل در رسیدگی به موجودی کالا نمی‌باشد؟

- |   |   |
|---|---|
| ۱) اثبات مالکیت موجودی‌های شمارش شده توسط صاحب‌کار        | ۲) اثبات قیمت‌گذاری مناسب موجودی‌ها                       |
| ۳) مقایسه مبلغ ثبت شده پرداخت‌های اصلی با فاکتورهای مربوط | ۴) مقایسه مبلغ ثبت شده پرداخت‌های اصلی با مبالغ بودجه شده |
- پاسخ:** گزینه «۴» مقایسه مبلغ ثبت شده پرداخت‌های اصلی با مبالغ بودجه شده به عهده مسئولین مالی شرکت می‌باشد نه حسابرسی مستقل.

**کجه مثال ۳:** کدام یک از موارد زیر از اهداف اصلی حسابرس مستقل در رابطه با حسابرسی موجودی کالا نمی‌باشد؟

- (۱) اثبات مالکیت موجودی کالا توسط صاحب کار  
(۲) اثبات قیمت‌گذاری مناسب موجودی کالا توسط صاحب کار  
(۳) اثبات تعداد موجودی کالا  
(۴) اثبات وجود کلیه اقلام موجودی کالا در انبارهای صاحب کار

پاسخ: گزینه «۴» اهداف حسابرس مستقل در رابطه با حسابرسی موجودی کالا به دست آوردن شواهدی درباره وجود (تعداد)، مالکیت، ارزشیابی، کامل بودن و ارائه و افشا اقلام موجودی کالا است.

**کجه مثال ۴:** هدف از نظارت بر شمارش موجودی‌های جنسی در حسابرسی صورت‌های مالی عبارت است از:

- (۱) اثبات وجود موجودی‌ها  
(۲) اثبات وجود و کنترل مقداری موجودی‌ها  
(۳) جمع‌آوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص موجودی‌ها  
(۴) جمع‌آوری شواهد حسابرسی در خصوص وجود و وضعیت موجودی‌ها
- پاسخ: گزینه «۴» مشاهده عینی یکی از با کیفیت‌ترین انواع شواهد است. مشاهده به معنای نظاره کردن یک فرآیند یا روش در حال اجرا توسط دیگران است. نظارت بر شمارش موجودی‌های جنسی علاوه بر این که مدارک و شواهدی در خصوص «وجود» کالا فراهم می‌کند، اطلاعاتی نیز در مورد وضعیت موجودی‌های شامل سالم یا معیوب بودن در اختیار حسابرس قرار می‌دهد.

### کنترل‌های داخلی مناسب برای موجودی‌های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته

وجود کنترل‌های داخلی مناسب، اطلاعات درستی را جهت ارائه بهای تمام شده برای موجودی‌ها و بهای تمام شده کالای فروخته شده تحت مقادیر فیزیکی آن‌ها برای گزارش‌های مالی فراهم می‌سازد. روش‌های کنترل داخلی موجودی‌های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته تقریباً بر تمام وظایف مربوط به تولید و فروش محصولات شرکت اثر می‌گذارد. خرید، دریافت کالا، انبار کردن مواد و کالا، صدور کالا از انبار ساخت و ارسال کالا وظایفی عینی هستند که به طور مستقیم بر موجودی‌های مواد و کالا اثر می‌گذارند. سیستم حسابداری صنعتی و مدارک ثبت دائمی موجودی‌ها، وظایف دفتری موجودی‌های مواد و کالا را تشکیل می‌دهند. اسناد و مدارک مرتبط با معاملات خرید عبارت است از:

- ۱- درخواست خرید ۲- دستور خرید ۳- گزارش دریافت ۴- فاکتور فروشنده ۵- سند پرداخت ۶- خلاصه سند روزانه

#### سیستم حسابداری صنعتی

حسابداری صنعتی جزء جدایی‌ناپذیر از سیستم کنترل داخلی موجودی‌های مواد و کالا بوده و به حسابرسان در اجرای روش‌های تحلیلی کمک می‌کند.

#### سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها

مدارک ثبت دائمی موجودی‌ها، مهم‌ترین عنصر سیستم کنترل داخلی است و به شرکت این امکان را می‌دهد که با صرفه‌ترین مقدار هر سفارش را تعیین کند و از سرقت و ضایع شدن موجودی‌ها پیشگیری کند. برای اثبات مدارک ثبت دائمی موجودی‌ها این مدارک دائمی باید با:

۱- گزارش‌های دریافت ۲- فاکتورهای خرید ۳- مدارک تولید مقایسه و با شمارش عینی تطبیق داده شوند.

**وظایف عینی که به طور مستقیم بر موجودی‌های مواد و کالا اثر دارند عبارتند از:**

خرید، دریافت کالا، انبار کردن مواد و کالا، صدور کالا از انبار، ساخت و ارسال کالا

۱- **اداره خرید:** سفارش خرید دارای شماره سریال در این اداره تهیه می‌شود. یک نسخه از این سفارش خرید به اداره دریافت ارسال شده (در آن تعداد یا مقدار کالای مورد سفارش قید نمی‌شود و هدف از این کار آن است که کالای رسیده در اداره دریافت مستقلاً مورد شمارش قرار گیرد) و یک نسخه دیگر هم به دایره حساب‌های پرداختنی ارسال گردد.

۲- **اداره دریافت:** تعیین تعداد یا مقدار کالای رسیده، تهیه گزارش دریافت، کشف کالای خسارت دیده و معیوب و ارسال فوری موجودی کالا به انبار از وظایف اداره دریافت است. بدون استثناء کلیه کالاهای دریافتی شرکت (حتی برگشت از فروش‌ها) باید توسط اداره دریافت کالا که مستقل از اداره خرید، انبار و ارسال است دریافت شود.

۳- **اداره انبار:** کالا در همان وقت که به انبار تحویل داده می‌شود بلافاصله شمارش و بازرسی گردد و رسید انبار صادر گردد. با ارسال نسخه‌ای از رسید انبار به اداره حسابداری، مدرکی جهت تأیید یا تکذیب کار اداره دریافت فراهم شود.

۴- **اداره صدور کالا:** برای خروج مواد از انبار حواله انبار تهیه شود. یک نسخه از این حواله در دایره درخواست‌کننده بایگانی گردد، نسخه دوم به انباردار تحویل داده شده و نسخه سوم هم به اداره حسابداری ارسال شود.

۵- **اداره تولید:** از زمانی که مواد اولیه به قسمت تولید تحویل می‌گردد تا زمانی که کالای تکمیل شده به انبار کالای ساخته شده ارسال می‌گردد، سرپرست معینی باید جریان امور هر قسمت از تولید را تحت کنترل قرار دهد و جوابگوی موقعیت و وضعیت آن‌ها باشد.

۶- **اداره ارسال کالا:** حمل و ارسال کالا طی مجوزی که از طرف اداره فروش صادر می‌شود صورت می‌گیرد. البته اداره یا دایره ارسال کالا وظیفه ارسال و برگشت کالاهای معیوب خریداری شده به فروشنده آن‌ها را نیز به عهده دارد که در این مورد مجوز می‌تواند به صورت حواله خروج از طرف اداره خرید صادر شود.

**کجه مثال ۵:** کدام یک از موارد زیر باعث برنامه‌ریزی خاص از طرف حسابرسان به هنگام رسیدگی به موجودی‌ها می‌شود؟

- (۱) تهیه درخواست و سفارش خرید  
(۲) فروش موجودی‌ها به یک مشتری جدید  
(۳) نگهداری مدارک موجودی‌ها بیش از یک مبلغ معین  
(۴) وجود موجودی‌های گران‌بها

پاسخ: گزینه «۴» وجود موجودی‌های گران‌بها با توجه به خاص بودن این نوع موجودی‌ها نیاز به برنامه‌ریزی خاص حسابرسان از قبیل، روش‌های حفاظتی این موجودی‌ها و یا استفاده از کارشناس برای ارزشیابی آن‌ها دارد.



# مدرس‌ان شریف

## فصل دهم

### «حسابرسی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات»

#### درسنامه (۱): هدف حسابرسان از رسیدگی به اموال

#### نوع و ماهیت اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات

اصطلاح اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات تمام دارایی‌های نامشهودی را در بر می‌گیرد که عمر مفید آن‌ها بیش از یک سال است و در عملیات شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرند و به منظور فروش تحصیل نشده‌اند. سه گروه فرعی اما عمده از این گونه دارایی به شرح زیر است:

۱- زمین ۲- ساختمان، ماشین‌آلات، تجهیزات و بهسازی زمین (مانند دیوارکشی) ۳- منابع طبیعی: مانند ذخایر نفت و گاز، معادن و جنگل‌ها که به دلیل برداشت یا استخراج تهی شوند، می‌باشند.

زمان رسیدگی به دارایی‌های ثابت در مقایسه با کل زمان صرف شده برای حسابرسی یک واحد تجاری، نسبت کوچکی را به خود اختصاص می‌دهد چون:

۱- ارزش ریالی هر قلم از دارایی‌های ثابت بالا است. ۲- در طی سال تغییرات زیادی در حساب این دارایی‌ها صورت نمی‌گیرد. ۳- حسابرس به قیمت جاری این دارایی‌ها در تاریخ ترازنامه توجهی ندارد. ۴- انقطاع معاملات این دارایی‌های جاری از اهمیت کمتری برخوردار است چون سود خالص دوره را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد.

#### هدف‌های حسابرسان از رسیدگی به اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات:

۱- کفایت سیستم کنترل داخلی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ۲- اعتبار اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (وجود و مالکیت) ۳- ثبت دفاتر بودن تمام اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (کامل بودن) ۴- صحت محاسبات ریاضی مدارک ۵- درستی ارزشیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ۶- کفایت افشاء و چگونگی ارائه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شامل روش‌های استهلاک مربوط

حسابرسان همراه با حسابرسی اموال، ماشین و تجهیزات شواهد مربوط به حساب‌های هزینه استهلاک، استهلاک انباشته و هزینه تعمیر و نگهداری آن‌ها را نیز به دست می‌آورند.

#### کنترل‌های داخلی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات

۱- تحصیل ماشین‌آلات و تجهیزات اعم از خرید یا ساخت، طبق بودجه صورت گیرد و هرگونه مخارج پیش‌بینی نشده تنها با تصویب مدیریت ارشد انجام شود. (مهم‌ترین مورد) ۲- دستور کارهای سرمایه‌ای نیز دارای شماره سریال باشند. ۳- تهیه حساب معین جداگانه‌ای برای هر یک از اقلام اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ۴- انحراف بین مخارج بودجه شده و واقعی بلافاصله گزارش و پیگیری شود. ۵- دستورالعمل تصویب شده‌ای برای تفکیک هزینه‌های سرمایه‌ای از جاری وجود داشته باشد. ۶- خرید دارایی ثابت صرفاً از طریق دایره خرید صورت گیرد که مستلزم رعایت روش‌های استاندارد دریافت، بازرسی و نیز پرداخت باشد. ۷- شمارش عینی دارایی‌ها در فواصل زمانی متناوب، به منظور اثبات وجود و محل استقرار تمام دارایی‌های ثبت شده انجام گیرد. ۸- استقرار سیستم برکناری دارایی‌ها، شامل دستور برکناری با تصویب مقامات ذیصلاح شرکت باشد.

(آزاد ۹۱)

**کج مثال ۱:** سؤال و جواب از مدیر کارخانه در کدام مورد زیر توسط حسابرس تأکید می‌گردد؟

- ۱) حصول اطمینان بر کفایت ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول  
 ۲) وجود ماشین‌آلات فرسوده و کهنه  
 ۳) اطمینان از روش بکارگرفته شده در شمارش کالا  
 ۴) تأخیر احتمالی در تأمین پوشش بیمه‌ای ضروری
- پاسخ: گزینه «۲» حسابرسی در سؤال و جواب از مدیر کارخانه بر وجود ماشین‌آلات فرسوده و کهنه تأکید دارد.

**کج مثال ۲:** کدام یک از مطالب زیر جزء اهداف اصلی در رسیدگی به سرفصل دارایی‌های ثابت نمی‌باشد؟

- ۱) تعیین مالکیت دارایی‌ها  
 ۲) تعیین این که مانده دفاتر به صورت واقعی ثبت شده باشد.  
 ۳) تعیین قیمت روز بازار دارایی‌ها  
 ۴) تعیین اقلامی از دارایی‌های ثابت شرکت که مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.
- پاسخ: گزینه «۳» تعیین قیمت روز بازار دارایی‌ها جزء اهداف اصلی رسیدگی به سرفصل دارایی‌ها نمی‌باشد.

**کج مثال ۳:** شرکت «سپهر» دستورالعمل مناسبی برای حذف و برکناری دارایی‌های ثابت مشهود نداشته و حسابرسی شما نشان می‌دهد که ایراد دیگری

(سراسری ۸۲)

در مورد حساب مذکور وجود ندارد، این موضوع ... ..

- ۱) بی‌اهمیت است و تأثیری در نامه مدیریت و گزارش شما ندارد.  
 ۲) موجب می‌شود تا گزارش حسابرسی مشروط صادر گردد.  
 ۳) در نامه مدیریت به عنوان ضعف کنترلی درج می‌گردد.  
 ۴) در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشاء می‌شود.

پاسخ: گزینه «۳» موضوع مورد اشاره یک ضعف کنترل داخلی دارایی‌های ثابت است و در نامه مدیریت درج می‌شود. نامه مدیریت گزارشی است به مدیریت، حاوی پیشنهادات اصلاحی برای رفع هرگونه نارسایی سیستم کنترل داخلی که بر اثر مطالعه و ارزیابی کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان کشف می‌شود. نامه مدیریت علاوه بر تأمین اطلاعات مفید برای مدیریت، در مواردی که یک ضعف کنترلی به زبان صاحب کار منجر شود، نیز می‌تواند در کاهش مسئولیت حسابرسان مؤثر باشد.

## درسنامه (۲): برنامه حسابرسی مربوط به اموال

### برنامه حسابرسی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات

#### الف) ارزیابی سیستم کنترل داخلی (رسیدگی عملیاتی)

- ۱- کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ۲- برآورد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون‌های اضافی کنترل‌ها
- ۳- اجرای آزمون‌های اضافی کنترل‌ها بر روی کنترل‌هایی که قصد اتکا بر آن‌ها می‌باشد. ۴- برآورد نهایی احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون‌های محتوا

#### ب) اجرای آزمون محتوا در مورد اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات:

اهداف آزمون محتوا	آزمون محتوا
اثبات صحت محاسبات ریاضی	۱- مبالغ حساب‌های دفاتر معین اموال ماشین‌آلات و تجهیزات را با حساب‌های دفتر کل مطابقت دهید و با صورت ریز تغییرات اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات که از صاحب‌کار دریافت نموده‌اید مغایرت‌گیری کنید.
اثبات اعتبار (وجود و مالکیت)	۲- مالکیت قانونی، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را بررسی کنید.
اثبات اعتبار (وجود و مالکیت) ارزشیابی یا تخصیص	۳- اضافات دارایی‌ها را در طی سال بررسی کنید. سندرسی اضافات طی سال حساب‌های اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات یکی از مهم‌ترین آزمون‌های محتوای دارایی‌های ثابت است.
اثبات اعتبار (وجود و مالکیت) ارزشیابی یا تخصیص	۴- اضافات عمده دارایی‌ها را مشاهده عینی کرده و نیاز به مشاهده عینی کل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را بررسی کنید.
اثبات ارزشیابی یا تخصیص	۵- هزینه تعمیر و نگهداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را تجزیه و تحلیل کنید. هدف حسابرسان از رسیدگی به هزینه‌های تعمیر و نگهداری اطمینان از این است که همه مخارج اساسی به حساب هزینه تعمیر و نگهداری منظور نشده‌اند، بلکه به حساب هزینه‌های سرمایه‌ای (حساب دارایی) منظور شده‌اند.
اثبات اعتبار (وجود و مالکیت)	۶- بر کناری یا فروش دارایی‌ها در طی سال را مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار دهید و در مورد علت فروش، شرایط فروش و نحوه قیمت‌گذاری دارایی کنترل‌های لازم را انجام دهید.
اثبات ارزشیابی یا تخصیص	۷- وضعیت دارایی‌هایی را که در حال حاضر مورد استفاده نیستند بررسی کنید.
اثبات ارزشیابی یا تخصیص	۸- ذخیره استهلاک در نظر گرفته شده جهت دارایی‌ها را بررسی کنید.
اثبات اعتبار (وجود و مالکیت)	۹- درآمدهای ناشی از اجاره زمین، ساختمان و تجهیزات را مورد رسیدگی قرار دهید.
اثبات اعتبار (وجود و مالکیت)	۱۰- مفاد قراردادهای اجاره بلند مدت را رسیدگی کنید.
اثبات کامل بودن و ارزشیابی یا تخصیص	۱۱- روش‌های تحلیلی را در مورد اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات اجرا کنید. (مقایسه خریدهای سال جاری با سال‌های قبل و ...)
اثبات ارزشیابی، چگونگی ارائه و کفایت افشا	۱۲- در بررسی اسناد مالکیت دارایی‌های ثابت کنترل شود که این اسناد در رهن یا وثیقه اشخاص نباشد و در صورتی که در رهن یا وثیقه هستند اطلاعات کامل در این خصوص جمع‌آوری گردد.
اثبات ارزشیابی	۱۳- اسناد و مدارک مربوط به بیمه بودن دارایی‌های ثابت را مورد رسیدگی قرار دهید و کفایت یا عدم کفایت مبلغ بیمه را روشن کنید.
اثبات ارزشیابی	۱۴- ضمن درج اطلاعات لازم در خصوص روش‌ها و نرخ‌های استهلاک دارایی ثابت و منطبق بودن آن با روش‌ها و نرخ‌های قانونی در خصوص محاسبات مربوط به استهلاک به طور نمونه‌ای کنترل‌های لازم را انجام دهید.
اثبات چگونگی ارائه و کفایت افشا	۱۵- کنترل نمایید که اطلاعات مربوط به اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به نحو مطلوب در ترازنامه منعکس شده باشد.

**کج مثال ۴:** برای اعمال کنترل داخلی مناسب بر دارایی‌های ثابت کدام دسته از روش‌ها را به عنوان روش‌های مناسب پیشنهاد می‌کنید؟ (سراسری ۹۲)

(۱) روش استفاده از دفتر و یا کارت دارایی ثابت

(۲) روش تعمیر دارایی‌های ثابت توسط افراد متخصص

(۳) روش وجود دستورالعمل مناسب برای تفکیک هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای

(۴) روش صورت گرفتن افزایش و کاهش دارایی‌های ثابت با مجوز هیئت مدیره

پاسخ: گزینه «۳» تعمیر دارایی‌های ثابت ارتباطی با کنترل‌های داخلی شرکت ندارد. ورود و خروج دارایی‌های ثابت به شرکت یا از شرکت باید تحت کنترل مناسبی باشد. کارت اموال نیز در جهت ایجاد کنترل داخلی، مناسب است. خرید و فروش دارایی‌های ثابت نیز باید با کسب مجوز لازم صورت گیرد.



# مدرس‌ان شریف

## فصل یازدهم

### «حسابرسی بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه»

#### درسنامه (۱): بدهی‌ها و نحوه رسیدگی حسابرسان به این حساب



#### بدهی‌های جاری

اصطلاح حساب‌های پرداختی به بدهی‌های ناشی از خرید کالا و خدمات گفته می‌شود که در جریان عادی فعالیت تجاری واحد مورد رسیدگی ایجاد می‌گردد. معاملات متداولی که به ایجاد حساب‌های پرداختی منجر می‌شوند شامل خرید نسیه کالا، مواد اولیه، دارایی‌های ثابت، اثاثیه و لوازم اداری یا دریافت خدمات از جمله خدمات حسابداری و حقوقی، تبلیغاتی، تعمیراتی و غیره است. هدف‌های حسابرسان از رسیدگی به حساب‌های پرداختی:

۱- کفایت سیستم کنترل داخلی حساب‌های پرداختی و چرخه خرید و پرداخت‌ها ۲- حساب‌های پرداختی مندرج در دفاتر متکی به مدارک مثبت‌ه کافی باشد (رخداد و تعهد) ۳- ثبت دفاتر بودن تمام حساب‌های پرداختی (کامل بودن) ۴- صحت محاسبات ریاضی ۵- درستی ارزشیابی حساب‌های پرداختی ۶- کفایت افشاء و چگونگی ارائه پرداختی‌ها در صورت‌های مالی.

در مورد دارایی‌ها، نگرانی اصلی بیش از واقع نشان دادن دارایی‌ها است؛ اما در مورد بدهی‌ها، کمتر از واقع نشان دادن یا حتی از قلم افتادگی بدهی‌ها علت اساسی نگرانی حسابرسان است. کمتر از واقع نشان دادن بدهی‌ها به اندازه بیش از واقع نشان دادن دارایی‌ها، وضع مالی شرکت را بهتر نشان می‌دهد و تخلف‌ها را می‌پوشاند.

بیش از واقع نشان دادن دارایی‌ها معمولاً با انجام یک ثبت نادرست در دفاتر ایجاد می‌گردد که این‌گونه تخلفات با پی‌گیری قابل کشف است. اما کمتر از واقع نشان دادن یک بدهی معمولاً با ثبت نکردن معامله‌ای انجام می‌شود که به وجود آورنده آن بدهی است. کشف یک ثبت از قلم افتاده به مراتب دشوارتر از یک ثبت جعلی است. به همین دلیل بررسی و ارزیابی حساب‌های پرداختی با هدف اطمینان از کامل بودن بدهی‌ها بسیار حائز اهمیت است. دستیابی به هدف حسابرسی ارزشیابی در مورد بدهی‌ها آسان‌تر از دارایی‌ها می‌باشد زیرا با ثبت یک بدهی در دفاتر ارزش قطعی بدهی مشخص می‌گردد.

**کج مثال ۱:** حسابرس آزمون‌های متعددی را برای کمتر از واقع نشان دادن کدام یک از اقلام صورت‌های مالی انجام می‌دهد؟

(۱) درآمد (۲) دارایی‌ها (۳) بدهی‌ها (۴) سرمایه

پاسخ: گزینه «۳» نگرانی اصلی حسابرسان در مورد دارایی‌ها بیش از واقع نشان دادن آن‌ها و در مورد بدهی‌ها احتمال کمتر از واقع نشان دادن آن‌هاست تا وضع مالی شرکت بهتر نشان داده شود. کشف یک قلم بدهی ثبت نشده به مراتب دشوارتر است و نیاز به آزمون‌های متعدد دارد.

#### سیستم کنترل داخلی مناسب برای حساب‌های پرداختی

نکات زیر در برقراری یک سیستم کنترل داخلی مطلوب از لحاظ بستانکاران باید مورد توجه قرار گیرد:

۱- برای هر یک از بستانکاران باید حساب جداگانه‌ای در دفتر معین بستانکاران نگهداری شود. متصدی این دفتر نباید دخالتی در امر رسیدگی به فاکتورهای خرید یا پرداخت و جوه و همچنین دفتر کل داشته باشد.

۲- دفتر معین بستانکاران باید در فواصل مرتبی (مثلاً در پایان هر ماه) با حساب‌های کنترل مربوطه در دفتر کل تطبیق گردد و هر گونه اختلاف مورد رسیدگی قرار گیرد.

۳- جداسازی وظیفه بازرینی و تصویب فاکتورهای خرید از وظیفه پرداخت نقدی بابت آن، گام دیگری است برای پیشگیری از اشتباهات و تخلفات.

۴- صورت‌حساب‌های ماهانه فروشندگان باید به موقع با دفتر معین بستانکاران مطابقت داده شوند و هر گونه اختلاف آشکار شده باید به طور کامل پی‌جویی گردد.

### برنامه حسابرسی حساب‌های پرداختی

**الف) ارزیابی سیستم کنترل داخلی:** پایین بودن احتمال خطر کنترل حساب‌های پرداختی اغلب به معنای تهیه و تنظیم به موقع برگه‌های حسابداری با شماره ردیف و ثبت آن‌ها و پرداخت به موقع حساب‌های پرداختی در سررسیدهای مربوط و ثبت بی‌درنگ آن در دفاتر روزنامه پرداخت‌های نقدی و معین بستانکاران است.

### ب) برآورد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون‌های اضافی کنترل‌ها

سرانجام، یکی از کارکنان حسابداری که در پردازش حساب‌های پرداختی نقشی ندارد در پایان هر ماه، تک‌تک حساب‌های دفتر معین بستانکاران را با صورتحساب‌های فروشنندگان مواد و کالا مقایسه می‌کند و همچنین، جمع مانده‌های دفتر معین بستانکاران را با مانده حساب کنترل بستانکاران در دفتر کل مطابقت می‌دهد. چنین تصویر خوبی از سیستم کنترل داخلی، حسابرس را قادر می‌سازد که آزمون‌های محتوای حساب‌های پرداختی را به حداقل کاهش دهند.

### ج) اجرای آزمون‌های اضافی کنترل‌ها

تعدادی از آزمون‌های کنترل (رعایت) حساب‌های پرداختی به شرح زیر است:

(۱) بازبینی نمونه‌ای از اقلام انتقالی به حساب کنترل بستانکاران (۲) سندرسی نمونه‌ای از اقلام انتقالی به حساب‌های انتخابی از معین بستانکاران

اهداف آزمون محتوا	آزمون محتوا
بررسی صحت محاسبات ریاضی هدف: کامل بودن، اعتبار، (وجود، تعهد)	۱- تراز آزمایشی مربوط به حساب‌های پرداختی را دریافت و با دفتر کل مغایرت‌گیری نمایید. ۲- مانده‌های بدهکار عمده را از نظر ماهیت مورد بررسی قرار دهید و مدارک پشتیبان آن‌ها را سندرسی کنید. سندرسی مانده‌های پرداختی به بستانکاران انتخاب شده با مراجعه به برگه‌های حسابداری، فاکتورها، سفارش‌های خرید و گزارش‌های دریافت، آزمون محتوایی است برای اثبات اعتبار تراز آزمایشی حساب‌های پرداختی که توسط صاحب کار تهیه شده است.
هدف: کامل بودن، اعتبار، (وجود، تعهد)	۳- تأییدیه بستانکاران را خود ارسال و دریافت نمایید. مواردی که حسابرس برای آن‌ها تأییدیه می‌فرستد عبارتند از: الف) برای تمام فروشنندگان که در طول سال خریدهای عمده‌ای از آنان شده است و صرف‌نظر از مانده حساب آنان و حتی برای حساب‌های با مانده صفر ب) حساب‌هایی که صورتحساب ماهانه آن‌ها به حسابرس ارائه نگردیده است ج) حساب‌های با معاملات غیرعادی د) حساب‌های جاری شرکت مادر و سایر شرکت‌های تابعه آن‌ها ه) حساب‌های تضمین شده با وثیقه دارایی‌ها .
هدف: کامل بودن، اعتبار، (وجود، تعهد)	الف) بزرگ‌ترین مخاطره در اثبات بدهی‌ها وجود بدهی‌های ثبت نشده می‌باشد. تأیید حساب‌های پرداختی ثبت شده، بود و نبود حساب‌های پرداختی ثبت نشده را اثبات نمی‌کند، اما ارسال درخواست تأییدیه برای بستانکاران با مانده حساب صفر در تاریخ ترازنامه به منظور کشف بدهی‌های ثبت نشده صورت می‌گیرد. ب) در حسابرسی حساب‌های پرداختی، حسابرس شواهدی را در محل صاحب کار می‌یابد که در خارج از واحد مورد رسیدگی تهیه شده است مانند، فاکتورهای خرید و صورتحساب‌های ماهانه و با آن‌ها حساب‌های پرداختی را اثبات می‌کند ولی چنین شواهد خارجی برای اثبات بدهکاران وجود ندارد. ج) بیشتر حساب‌های پرداختی به تاریخ ترازنامه پیش از تکمیل رسیدگی‌های حسابرس پرداخت شده‌اند. این گونه پرداختی‌ها تأیید دیگری است بر درستی بدهی‌های ثبت شده. بنا به این دلایل است که دریافت تأییدیه بستانکاران به اندازه تأییدیه بدهکاران اهمیت ندارد.
کامل بودن، اعتبار، (وجود، تعهد)	۴- مبالغی را که پس از مدت‌های طولانی و غیرمعارف همچنان پرداخت نشده باقی مانده از نظر ماهیت مورد بررسی قرار داده و علل مربوطه را توضیح دهید.
چگونگی ارائه و کفایت افشاء اعتبار، (وجود، تعهد)	۵- اطمینان حاصل نمایید که حساب‌ها و اسناد پرداختی تجاری شامل هیچ یک از مانده‌های مربوط به شرکت‌های گروه نباشد. ۶- در مورد درخواست‌های تأییدیه ارسالی که به علت عدم تحویل، توسط پست برگشت شده است، از نظر واقعی بودن بدهی تحقیق به عمل آورید.
کامل بودن (اعتبار)	۷- آزمون انقطاعی زمانی را برای اطمینان از این که خریدها و حساب‌های پرداختی در دوره مالی مربوط ثبت شده‌اند به طور نمونه‌ای مورد رسیدگی قرار دهید.
کامل بودن (اعتبار)	۸- از کارکنان قسمت خرید و حسابداری در مورد احتمال وجود بدهی‌های ثبت نشده پرس و جو به عمل آورید. حسابرس در طول رسیدگی‌های خود باید نسبت به هرگونه پرداختی‌های ثبت نشده هوشیار باشد. برای مثال سه روش حسابرسی یاد شده در این برنامه حسابرسی، یعنی مغایرت‌گیری، تأییدیه‌ها و روش‌های تحلیلی، می‌توانند بدهی‌هایی را افشا کنند که ثبت نشده‌اند. حسابرس در جستجوی حساب‌های پرداختی ثبت نشده، علاوه بر اقدامات یاد شده، معاملات ثبت شده پس از پایان سال مالی را نیز حسابرسی می‌کند. مقایسه پرداخت‌های نقدی پس از تاریخ ترازنامه با صورت ریز حساب‌های پرداختی در آن تاریخ، روشی بسیار مؤثر برای افشای حساب‌های پرداختی ثبت نشده است. حسابرس برای آن که مطمئن شوند از تمام پرداخت‌های پس از پایان سال مالی آگاهند، باید شماره ترتیب تمام چک‌های صادر شده بین تاریخ ترازنامه و تاریخ اتمام رسیدگی‌ها را کنترل کنند. حسابرس همچنین باید زمینه‌های احتمالی زیر را در مورد پرداختی‌های ثبت نشده مورد توجه قرار دهند:
کفایت افشاء	الف) فاکتورهای خرید بدون گزارش دریافت مواد و کالا و گزارش‌های دریافت مواد و کالای بدون فاکتور ب) فاکتورهای دریافتی توسط صاحب کار پس از تاریخ ترازنامه ج) برگه‌های پرداختی ثبت شده در معین بستانکاران پس از تاریخ ترازنامه حسابرسان به ندرت برای افزودن مواد و کالای در راه موجودی‌های پایان سال که بدهی مربوط به آن نیز ثبت نشده است پیشنهاد ثبت اصلاحی ارائه می‌دهند. مگر این که محموله در راه بیش از حد بزرگ و پرارزش باشد. تصمیم‌گیری درباره اهمیت معاملات ثبت نشده به میزان قابل توجهی به اثر داشتن یا نداشتن آن بر سود خالص شرکت بستگی دارد.
کفایت افشاء	۹) حساب‌های پرداختی به اشخاص وابسته را جستجو کنید. ۱۰) چگونگی ارائه در صورت‌های مالی و کفایت افشا را ارزیابی کنید.



# مدرس‌ان شریف

## دوازدهم

### «گزارش حساب‌رسان»

#### درسنامه (۱): گزارش حساب‌رسی چیست؟



#### کلیات

گزارش حساب‌رس محصول نهایی حساب‌رسی در رابطه با حساب‌رسی صورت‌های مالی یک واحد مورد رسیدگی می‌باشد. مراحل حساب‌رسی و نهایتاً ارائه گزارش حساب‌رس به صورت زیر خلاصه می‌شود:

۱- برنامه‌ریزی حساب‌رسی. ۲- درک کنترل‌های داخلی و ارزیابی خطر کنترل. ۳- انجام آزمون‌های محتوا. ۴- تکمیل حساب‌رسی. ۵- ارائه گزارش حساب‌رس. حساب‌رس باید نتایج حاصل از شواهد حساب‌رسی کسب شده را به عنوان مبنای اظهار نظر درباره صورت‌های مالی، مورد بررسی و ارزیابی قرار دهد. بررسی و ارزیابی مزبور مستلزم حصول اطمینان از تهیه صورت‌های مالی، طبق استانداردهای حساب‌داری است. گزارش حساب‌رس باید تصریح کند که صورت‌های مالی طبق استانداردهای حساب‌داری ارائه شده است، یا خیر.

گزارش حساب‌رس باید شامل اظهار نظر صریح و کتبی درباره صورت‌های مالی، به عنوان یک مجموعه واحد همراه با توصیف مبنای آن، باشد. گزارش حساب‌رس باید شامل اظهار نظر کلی نسبت به صورت‌های مالی بوده یا بیانگر این موضوع باشد که نمی‌توان اظهار نظری ارائه داد. هرگاه نتوان اظهار نظر کلی ارائه داد، دلایل آن باید بیان شود. در کلیه مواردی که نام یک حساب‌رس با صورت‌های مالی ارتباط پیدا می‌کند، گزارش باید به طور صریح بیانگر خصوصیات کار حساب‌رس و میزان مسئولیتی که او قبول کرده است باشد.

**کلمه مثال ۱:** حساب‌رسان مستقل در رسیدگی به حساب‌های شرکت مورد نظر به منظور صدور اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی اقدامات زیر را انجام می‌دهند:

- ۱) با بررسی و رسیدگی به ترازنامه پایان سال و صورت سود و زیان اقدام به صدور گزارش حساب‌رسی می‌نمایند.
- ۲) با توجه به نتیجه رسیدگی به عملیات جاری، رسیدگی نهایی را برنامه‌ریزی و پس از تکمیل رسیدگی اقدام به صدور گزارش حساب‌رسی می‌نمایند.
- ۳) براساس رسیدگی به اسناد و مدارک و دفاتر شرکت گزارش حساب‌رسی می‌نمایند.
- ۴) از کارشناس حساب استفاده نموده و براساس نتیجه کار ایشان اقدام به صدور گزارش حساب‌رسی می‌نمایند.

**پاسخ:** گزینه «۲» حساب‌رسان مستقل در رسیدگی به حساب‌های شرکت مورد رسیدگی برای صدور اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی، ابتدا آزمون کنترل‌های داخلی را در طی دوره مالی انجام می‌دهند، سپس با استفاده از نتایج آزمون‌های مزبور، رسیدگی‌های نهایی را برنامه‌ریزی نموده و پس از انجام آزمون‌های محتوا و تکمیل رسیدگی‌ها اقدام به صدور گزارش حساب‌رسی می‌نمایند.

#### افشای در صورت‌های مالی

هدف از یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشای کامل در مواردی است که اطلاعات منعکس شده در متن صورت‌های مالی، برای این منظور کافی نمی‌باشد. تهیه یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی همانند متن صورت‌های مالی به عهده صاحب کار می‌باشد ولی حساب‌رسان معمولاً در این مورد با صاحب کار همکاری می‌کنند.

برخی از موارد ضروری که بایستی در صورت‌های مالی افشای شوند عبارتند از:

- ۱- افشای اهم رویه‌های حساب‌داری در یادداشت‌های توضیحی همراه، مانند اصول تلفیق و مبانی ارزیابی و استهلاک دارایی‌ها، تاریخچه فعالیت شرکت، مبنای تهیه صورت‌های مالی و خلاصه اهم رویه‌های حساب‌داری. ۲- افشای تغییرات حساب‌داری در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی.
- ۳- افشای تعهدات و بدهی‌های احتمالی در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی. ۴- افشای برخی از اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای به صورت کامل
- ۵- افشای سایر موارد مانند رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و معاملات با اشخاص وابسته و ... .

## تعاریف

اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آن‌ها به کار رفته است:

**الف) صورت‌های مالی با مقاصد عمومی** - صورت‌های مالی تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری  
**ب) اظهارنظر تعدیل نشده** - اظهارنظر حسابرس، در مواردی که وی به این نتیجه رسیده است صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب تهیه شده است (گزارش استاندارد).  
 در این استاندارد، منظور از صورت‌های مالی، مجموعه کامل صورت‌های مالی با مقاصد عمومی شامل یادداشت‌های توضیحی است. معمولاً این یادداشت‌ها شامل خلاصه اهم رویه‌های حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی است. الزامات استانداردهای حسابداری، شکل و محتوای صورت‌های مالی و اجزای تشکیل‌دهنده مجموعه کامل صورت‌های مالی را مشخص می‌کند.

## الزامات و موضوعات مورد بررسی حسابرس هنگام نتیجه‌گیری

## اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی

حسابرس باید درباره این که آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند. حسابرس برای تعیین نوع اظهارنظر باید نتیجه‌گیری کند که آیا نسبت به عاری بودن یا نبودن صورت‌های مالی از تحریف‌های با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، اطمینان معقول کسب کرده است یا خیر.

برای این نتیجه‌گیری، حسابرس باید موارد زیر را مدنظر قرار دهد:

**الف) نتیجه‌گیری در مورد کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.** (ب) نتیجه‌گیری در مورد با اهمیت بودن یا نبودن تحریف‌های اصلاح نشده (به تنهایی یا در مجموع) حسابرس باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر. در این ارزیابی باید به جنبه‌های کیفی رویه‌های حسابداری واحد تجاری، شامل نشانه‌های احتمالی جانب‌داری در قضاوت‌های مدیریت، توجه شود. حسابرس باید با توجه به الزامات استانداردهای حسابداری، به ویژه موارد زیر را ارزیابی کند:  
**الف) کفایت افشای اهم رویه‌های حسابداری؛** (ب) هماهنگی رویه‌های حسابداری با استانداردهای حسابداری و مناسب بودن آن‌ها؛ (پ) معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط مدیریت؛ (ت) مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی؛  
**ث) کفایت اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی، جهت کمک به استفاده‌کنندگان برای درک آثار معاملات و رویدادهای بااهمیت بر اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی؛** (ج) مناسب بودن اصطلاحات مورد استفاده در صورت‌های مالی، شامل عناوین صورت‌های مالی؛  
 حسابرس باید مناسب بودن نحوه اشاره یا توصیف استانداردهای حسابداری مبنای تهیه صورت‌های مالی را بررسی کند.

**که مثال ۲:** حسابرس باید درباره اینکه آیا صورت‌های مالی..... به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند.

(۱) از تمام جنبه‌های بااهمیت کامل

(۲) از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابرسی

(۳) از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری

(۴) از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابرسی و حسابداری

**پاسخ:** گزینه «۳» در بند اظهارنظر گزارش حسابرسی، حسابرس به این نکته اشاره می‌کند که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

**که مثال ۳:** مهم‌ترین نقش حسابرسان در رسیدگی به صورت‌های مالی کدام یک از موارد زیر است؟

(۱) نقش اعتباردهی به صورت‌های مالی که توسط واحدهای اقتصادی تهیه می‌شود.

(۲) اصلاح صورت‌های مالی

(۳) اطلاع استفاده‌کنندگان از اشکالات موجود در صورت‌های مالی ارائه شده توسط واحدهای اقتصادی

(۴) انطباق صورت‌های مالی ارائه شده توسط صاحب‌کار با صورت‌های مالی که براساس اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است.

**پاسخ:** گزینه «۱» مهم‌ترین نقش حسابرسان مستقل، اعتباردهی به صورت‌های مالی است.